

Autoreferat

1. Imię i nazwisko: MARIUSZ POPLAWSKI

2. Posiadane dyplomy, stopnie naukowe/artystyczne - podaniem nazwy, miejsca i rodzaju ich uzyskania oraz tytułu rozprawy doktorskiej

- dyplom magistra prawa uzyskany na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku w 1999 r. (tytuł pracy magisterskiej: Decyzja podatkowa jako wynik postępowania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych)
- stopień naukowy doktora nauk prawnych w zakresie prawa uzyskany na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku w 2003 r. (tytuł rozprawy doktorskiej: Lokalne prawo podatkowe, promotor dr hab. Leonard Etel, recenzenci prof. zw. dr hab. Eugeniusz Ruśkowski, dr hab. Zbigniew Ofiarski)

3. Informacje o dotychczasowym zatrudnieniu w jednostkach naukowych/artystycznych

- od 1 października 1999 r. do 30 września 2001 r. studia doktoranckie na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku
- od 1 października 2001 r. do 30 września 2003 r. asystent na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku
- od 1 października 2003 r. adiunkt na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku
- od 1 kwiecień 2003 r. do 31 maja 2006 r. adiunkt na Wszechnicy Mazurskiej w Olecku
- od 1 października 2003 r. do 30 września 2005 r. wykładowca w Wyższej Szkole Finansów i Zarządzania w Siedlcach,

4. Wskazane osiągnięcia wynikające z art. 16 ust. 2 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz.U. Nr 65, poz. 595 z późn. zm.)

4.1. Wśród osiągnięć naukowych, które w moim przekonaniu spełniają kryteria określone w art. 16 ust. 2 ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz.U. Nr 65, poz. 595 z późn. zm.) a więc zostały uzyskane po otrzymaniu stopnia doktora i stanowią znaczny wkład w rozwój określonej dziedziny naukowej, należy wymienić:

- **monografię: M. Popławski, Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych, Warszawa 2011, ss. 297,**
- **monografię: M. Popławski, Instytucje zwrotu podatku. Charakter prawny i funkcjonowanie, Warszawa 2009, ss. 144,**
- **jednotematyczny cykl publikacji, który został opatrzony na potrzeby niniejszego autoreferatu tytułem: Rozważania wokół instytucji zwrotu podatku¹. Składa się on z, opisanych w pkt 4.4. niniejszego dokumentu, sześciu artykułów i współautorstwa komentarza do ustawy o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego: R. Dowgier, M. Popławski, Zwrot podatku akcyzowego producentom rolnym. Komentarz, Warszawa 2012, ss. 190.**

4.2. M. Popławski, Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych, Warszawa 2011, ss. 297,

Celem tej pracy była przede wszystkim próba oceny jakości działań podejmowanych przez regionalne izby obrachunkowe, w ramach nadzoru nad uchwałami podatkowymi rad gmin, dokonana przez pryzmat oceny jakości uchwał podatkowych objętych nadzorem RIO jak i weryfikacji zastrzeżeń zgłaszanych przez same izby. W tym kontekście podstawowe problemy badawcze odnosiły się do dwóch kwestii ogólnych: czy podejmowane przez poszczególne RIO działania w zakresie nadzoru nad uchwałami podatkowymi są wystarczające oraz czy zgłaszane przez poszczególne RIO zastrzeżenia dotyczące uchwał podatkowych są właściwe?

Ustosunkowanie się do wyżej przedstawionych zagadnień wymagało udzielenia odpowiedzi na następujące pytania:

¹zgodnie z pkt III. 3 komunikatu nr 2/2012 Centralnej Komisji do Spraw Tytułów i Stopni Naukowych, <http://www.ck.gov.pl/index.php/komunikaty-ck/248-k-o-m-u-n-i-k-a-t-n-r-220123> na dzień 14.06.2012 r., Habilitant we wniosku przekazany Centralnej Komisji wskazuje tę część jego dorobku naukowego lub artystycznego (powstała po uzyskaniu stopnia doktora), która jako osiągnięcie naukowe lub artystyczne odpowiada treści art. 16 ust. 1 i 2 ustawy i stanowi podstawę ubiegania się o nadanie stopnia doktora habilitowanego. Jeżeli takim osiągnięciem jest „jednotematyczny cykl publikacji”, to opatruje go tytułem (tak jak posiada swój tytuł monografia wskazana jako „osiągnięcie naukowe” w rozumieniu art. 16 ust. 2 pkt 1 Ustawy).

- czy poszczególne RIO stwierdzają wszystkie wady w uchwałach podatkowych?
- jakie uchybienia są stwierdzane przez poszczególne izby?
- czy stwierdzane przez poszczególne izby zastrzeżenia są właściwe?
- które izby oceniają uchwały zdecydowanie bardziej rygorystycznie, czyli przyjmują węższy margines dopuszczalnych zapisów?
- czy istnieją widoczne i nieuzasadnione rozbieżności między zastrzeżeniami stwierdzanymi przez poszczególne izby?

W celu szczegółowego przeanalizowania ww. zagadnień niniejsza praca została podzielona na dwie części. Pierwsza część opracowania dotyczy oceny działalności nadzorczej RIO przez pryzmat jakości nadzorowanych przez te podmioty uchwał podatkowych. W tym celu dokonano oceny prawidłowości uchwał podatkowych, które objęte były nadzorem poszczególnych izb. Powyższe umożliwiło poczynienie ustaleń, czy w uchwałach zbadanych przez izby znajdują się wady, które jednak nie zostały zakwestionowane przez RIO. W tej części podjęto też próbę uzasadnienia przyczyn, z powodu których poszczególne zapisy powinny być zostać uznane za wadliwe w ramach nadzoru sprawowanego przez RIO.

Na potrzeby tej części opracowania przyjęto następujące kryteria gromadzenia materiału badawczego. Po pierwsze, badaniami zostały objęte te rodzaje uchwał, które odgrywają szczególną rolę, z uwagi na to, że dotyczą świadczeń stanowiących istotne źródło podatkowych dochodów gmin. W tym kontekście zdecydowano się objąć badaniami uchwały dotyczące stawek i zwolnień w podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych.

Po drugie, analizą były objęte uchwały, które dotyczą opłaty targowej, a więc świadczenia, które nie ma szczególnie istotnego znaczenia fiskalnego dla gmin, ale jednocześnie ma charakter obligatoryjny. Po trzecie przedmiotem badań uczyniono także uchwały w sprawie inkasa, a także dotyczące wzorów deklaracji i informacji podatkowych, gdyż akty te mają istotny wpływ na realizację podatków i opłat lokalnych.

Opracowując materiał badawczy do tej części pracy przyjęto zasadę, zgodnie z którą z obszaru nadzoru każdej izby badaniami objęto 44 uchwały, z czego 22 akty zostały podjęte odpowiednio w 2008 i 2009 roku. Spośród 22 zbadanych w danym roku uchwał: 8 dotyczyło podatku od nieruchomości, 8 podatku od środków transportowych, 2 opłaty targowej, 2 inkasa, 2 wzorów deklaracji i informacji podatkowej. Łącznie więc badaniami przedstawionymi w tej części pracy objęto ponad 700 uchwał. Wybór poszczególnych uchwał do badań przeprowadzonych i opisanych w tej części oparty jest na założeniu, aby w ramach ww. liczby uchwał znaleźć jak najwięcej uchwał z wadami, z poszczególnych regionów.

Wyszukując wadliwych uchwał wykorzystano akty znajdujące się w systemie informacji prawnej LEX.

Analiza uchwał podatkowych zaprezentowana w pierwszej części pracy oparta została na następujących założeniach. Po pierwsze, ustalenie tego jakie zapisy są dopuszczalne, a jakie powinny być kwestionowane, nie jest zagadnieniem bezdyskusyjnym. Nie można, jak się wydaje, przyjąć bezwzględnego założenia o słuszności wyłącznie określonych stanowisk i pozbawienia słuszności innych poglądów. Nie oznacza to jednak, że niedopuszczalne jest popieranie określonych poglądów i krytykowanie innych. Działanie takie jest uzasadnione, jeśli przedstawieniu określonego punktu widzenia towarzyszy konkretna argumentacja popierająca dane stanowisko. Należy także uwzględnić, że ocena poszczególnych rozstrzygnięć podejmowanych przez izby zależy od co najmniej kilku czynników, wśród których istotne znaczenie ma możliwość różnego interpretowania poszczególnych przepisów zarówno ustawowych, stanowiących podstawę podjęcia działań prawodawczych, jak i analizowanych uchwał podatkowych. Odmienności te mogą ujawniać się nie tylko pomiędzy poszczególnymi RIO, ale też wśród członków tych samych kolegiów RIO. Na różne sposoby postrzegania określonych zagadnień niemały wpływ mogą mieć także poglądy prezentowane w orzecznictwie sądów administracyjnych, szczególnie tych, które sprawują sądową kontrolę rozstrzygnięć poszczególnych RIO.

Po drugie, należy przyjąć założenie, że objęte badaniami, w części I, uchwały były wysłane do RIO w celu ich nadzoru zgodnie z ustawą o RIO. Nie można jednak wykluczyć sytuacji, że badaniami zostały objęte m.in. akty, które nie zostały skontrolowane przez RIO, a mimo tego zostały opublikowane w dzienniku urzędowym województwa i znalazły się w systemie informacji prawnej LEX.

Po trzecie, w ramach tej części pracy mogą być podnoszone zarzuty dotyczące braku zakwestionowania przez poszczególne RIO określonych zapisów zawartych w uchwałach, w sytuacji w której określone działanie dezaprobuje poszczególne zapisy w takich uchwałach, izba mogła jednak podjąć. Analizą, być może, objęto bowiem uchwały, w których RIO stwierdziło naruszenie prawa, bez jednoczesnego stwierdzania nieważności takiej uchwały w całości lub w części. Problem ten bierze się, z faktu, iż w systemie informacji prawnej LEX, który był wykorzystany do gromadzenia materiału badawczego, podawano jedynie informacje, o sytuacjach, w których RIO podjęło rozstrzygnięcia lub, w których stwierdzono nieważności określonych uchwał. Nie było jednak podanych w tym systemie żadnych informacji, o tym czy w odniesieniu do poszczególnych uchwał, dane RIO orzekło naruszenie prawa, bez jednoczesnego stwierdzania ich nieważności.

W drugiej części pracy analizie poddano zastrzeżenia podnoszone przez regionalne izby obrachunkowe. W pierwszym rozdziale tej części umieszczono dane zbiorcze dotyczące działalności izb. Dzięki informacjom tam zawartym można było poznać skalę badanych i kwestionowanych uchwał podatkowych z perspektywy wszystkich izb łącznie, jak i w ujęciu każdej izby z osobna.

W kolejnym rozdziale podjęto próbę ustalenia i opisanie mankamentów stwierdzanych przez izby w nadzorowanych przez nie uchwałach podatkowych. Badania przedstawione w tej części opracowania bazują na danych przygotowanych przez poszczególne regionalne izby obrachunkowe na potrzeby corocznie opracowywanych sprawozdań z działalności izb. W oparciu o te dokumenty sporządzone zostały sprawozdania przez Krajową Radę Regionalnych Izb Obrachunkowych m.in. za lata 2008 i 2009. Dokumenty te, zgodnie z art. 25a ust. 1 pkt 7 ustawy o RIO, przedkładane są Sejmowi i Senatowi Rzeczypospolitej Polskiej. Na podstawie tego przepisu Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych przekazuje ww. podmiotom corocznie w terminie do 30 czerwca sprawozdania z działalności izb i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego. Wskazane dokumenty zawierają dane liczbowe dotyczące m.in. uchwał podatkowych badanych przez izby, uchwał zakwestionowanych przez izby, przypadków, w których stwierdzono nieważność uchwał organów stanowiących gmin, skarg do wojewódzkich sądów administracyjnych na uchwały organów j.s.t., a także na rozstrzygnięcia nadzorcze RIO. Odzwierciedlają skalę zbadanych i zakwestionowanych uchwał podatkowych przez wszystkie izby, a także przedstawiają liczbę uchwał podjętych przez RIO, które były zaskarżane do WSA. Wyżej wskazany materiał źródłowy został poszerzony o dane szczegółowe sporządzone przez poszczególne izby. Z uzyskanych w ten sposób informacji wynika m.in. to jakie nieprawidłowości stwierdzały izby w uchwałach podatkowych, a także ile było takich sytuacji.

Tego rodzaju informacje za rok 2008 pozyskano z 14 regionalnych izb obrachunkowych, zaś za rok 2009 z wszystkich 16 izb. Zestawienie ze sobą danych wynikających z pierwszej i drugiej części pracy pozwoliło na weryfikację tego, czy zgłaszane przez izby wady (opisane w części II) były uwzględniane we wszystkich uchwałach objętych ich nadzorem, a także czy uchwały te zawierają inne mankamenty, które nie powinny być przez izby akceptowane.

W celu zaobserwowania ewentualnych tendencji w zakresie przedmiotu badawczego przyjęto, że badaniami będą objęte dwa lata. W części I i II przedstawiono badania oparte na uchwałach podjętych w latach 2008 i 2009. Mogło się jednak zdarzyć, że dane w części II zawierają uchwały, które mogły być podjęte jeszcze w 2007 roku. Związane jest to z faktem, że RIO może, co do zasady, kwestionować uchwały w ciągu 30 dni od dnia ich przesłania tym

podmiotom. Oznacza to, że uchwała podjęta pod koniec 2007 roku mogła być zakwestionowana przez te podmioty już w roku 2008. Wydaje się jednak, że możliwość zaistnienia takiej sytuacji nie będzie miała żadnego negatywnego wpływu na wypływające z badań wnioski.

Na podstawie badań przeprowadzonych i zaprezentowanych w analizowanym opracowaniu we wnioskach i konkluzji odniesiono się do dwóch postawionych w pracy podstawowych problemów badawczych wskazując, że nie wszystkie zgłaszane przez RIO zastrzeżenia są właściwe a także, że działania podejmowane przez te izby w zakresie działalności nadzorczej nad uchwałami są niewystarczające. Próbując uszczegółwić te spostrzeżenia ogólne zwrócono uwagę na m.in. następujące kwestie.

Po pierwsze można zaobserwować, że niektóre RIO zdecydowanie bardziej rygorystycznie analizują uchwały, kwestionując zdecydowanie większą ich ilość, niż ma to miejsce w innych izbach. Być może rozwiązaniem tego problemu byłoby zwiększenie roli Krajowej Rady RIO, która powinna podejmować starania w kierunku wprowadzania działań mających zapewnić większą zbieżność poglądów wszystkich izb na najistotniejsze kwestie będące przedmiotem ich nadzoru i wprowadzenie podobnych zasad przeprowadzania weryfikacji uchwał. Nie do przecenienia jest bowiem istnienie stabilnych i przewidywalnych linii orzeczniczych ukształtowanych przez RIO, które eliminować będą pola niepewności prawnej dla organów przedstawicielskich społeczności lokalnej.

Po drugie wprowadzone przez poszczególne RIO zasady sprawowania przez nie nadzoru, nie są w praktyce realizowane. Z jednej bowiem strony poszczególne RIO deklarują, że uznają określone regulacje zawarte w uchwałach jako wadliwe, z drugiej zaś stwierdzono wiele uchwał objętych nadzorem tych samych izb, w których ww. wady nie były kwestionowane. Oznacza to, że ww. wytyczne są przez niektóre RIO w praktyce realizowane jedynie wybiórczo. Wniosek ten wynika z porównania wad stwierdzonych przez poszczególne RIO (wnioski, część II) z uchybieniami, które nie były zakwestionowane przez te izby (wnioski, część I).. Problem wybiórczego kwestionowania określonych nieprawidłowości przez izby może być rozwiązany poprzez poprawę systemu wstępnej, wewnętrznej, weryfikacji uchwał podatkowych w poszczególnych izbach. Należałoby dążyć do tego, aby umożliwił on bardziej dokładną analizę uchwał podatkowych objętych nadzorem. Być może właściwym rozwiązaniem byłoby wprowadzenie mechanizmu niezależnej weryfikacji uchwał w danej izbie przez kilka, dobrze zorientowanych w dziedzinie podatków osób, którymi nie muszą być członkowie kolegium RIO. Jak się wydaje ważne jest aby jednak do członków kolegiów RIO należała ostateczna decyzja, o tym, czy

postępowanie w sprawie zakwestionowania danej uchwały będzie wszczęte. Wprowadzenie tego mechanizmu może spowodować, że zdecydowanie więcej wątpliwych zapisów będzie odnajdywanych w uchwałach podatkowych objętych nadzorem. Etap wstępnej analizy ma bowiem, jak się wydaje, kluczowe znaczenie, dla jakości działalności nadzorczej sprawowanej przez RIO. Ważnym elementem może być także wprowadzenie przez poszczególne Kolegia RIO wytycznych, wcześniej konsultowanych w ramach Krajowej Rady RIO, dla pracowników dokonujących wstępnej oceny uchwał.

Po trzecie regionalne izby obrachunkowe często akceptują uchwały, które należy uznać za wadliwe. Z przeprowadzonych badań wynika, że poszczególne izby nie stwierdzały mankamentów w analizowanych uchwałach. Jednocześnie z przeanalizowanych uchwał wynika, że takie wady pojawiają się w aktach objętych nadzorem tych izb. Oznacza to, że te izby prawdopodobnie nie uznają określonych zapisów za wadliwe, albo ich nie dostrzegają z uwagi na wadliwy system wewnętrznej weryfikacji uchwał, o którym była mowa wyżej.

Po czwarte poszczególne regionalne izby obrachunkowe mają różne poglądy w zakresie interpretacji tego co jest dopuszczalne do wprowadzenia w uchwałach podatkowych, a co powinno być kwestionowane. Twierdzenie to znajduje odzwierciedlenie w dwóch wyżej wskazanych wnioskach. Z tego też względu po raz drugi należy podnieść, iż zasadny jest wniosek o zwiększenie uprawnień Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych, której aktywność może przyczynić się do ujednoczenia poglądów izb.

Po piąte w niektórych przypadkach izby konsekwentnie stwierdzają określone nieprawidłowości. Znalazło to odzwierciedlenie w zestawieniu danych z części I i II niniejszej pracy. Świadczy to o istniejącym w ramach poszczególnych izb przekonaniu o wadliwości określonych rozwiązań wprowadzanych w uchwałach i jednocześnie o istnieniu określonych metod wyszukiwania tych wad, w aktach objętych nadzorem danej izby. Inną kwestią jest natomiast ocena, a ściślej odpowiedź na pytanie, czy kwestionowanie poszczególnych zapisów przez te izby należy uznać za działanie właściwe?

Po szóste poszczególne izby powinny zwrócić uwagę na wady, które do tej pory nie były przez nie kwestionowane. Szczególne zainteresowanie nimi powinno wiązać się z uchwałami mogącymi wprowadzić elementy pomocy publicznej. Jak się bowiem wydaje, RIO nie są przygotowane do właściwej oceny uchwał podatkowych pod kątem mogących w nich występować regulacji wprowadzających pomoc publiczną. Potwierdza to bardzo duża liczba uchwał objętych w zasadzie nadzorem wszystkich izb, gdzie nie kwestionowano zapisów, których zastosowanie będzie mogło spowodować przyznanie nielegalnej pomocy publicznej. W związku z tym, jako nie wystarczający należy uznać mechanizm, zgodnie z którym RIO

powinno jedynie badać zachowanie przez organ gminy trybu określonego w ustawie o pomocy publicznej tj. wyłączenie w odniesieniu do uchwał w sprawie zwolnień czy stawek preferencyjnych mających charakter pomocowy. Problem polega bowiem na tym, że w wielu różnych uchwałach, jak wynika z przeprowadzonych badań, zawarte są „ukryte” mechanizmy mogące wprowadzać pomoc publiczną. W takim przypadku istotną rolą RIO jest wstępna weryfikacja uchwał pod kątem tego, czy akty te potencjalnie nawet nie zawierają regulacji mających lub mogących mieć charakter pomocy publicznej. W przypadku stwierdzenia takiej możliwości powinny kwestionować takie uchwały, jako niewypełniające trybu, o którym mowa wyżej. Za takim działaniem przemawiają następujące argumenty:

- nadzór sprawowany przez RIO w zakresie uchwał podatkowych nie może ograniczać się jedynie do oceny spełnienia wymogów formalnych przez podmiot odpowiedzialny za przygotowanie projektu i podjęcie uchwały, ale powinien obejmować także zgodność z prawem treści takiego aktu. W art. 20b ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. wskazuje się, że w przypadkach, o których mowa w art. 5 ust. 2-4, art. 7 ust. 3, art. 10 ust. 2, art. 12 ust. 4 oraz art. 19 pkt 1 i 3, jeżeli uchwała rady gminy przewiduje udzielanie pomocy publicznej, uchwała ta powinna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej. Ocena tego czy uchwała przewiduje udzielenie pomocy publicznej, wymaga badania zgodności takiego aktu z prawem. O tym natomiast, co pomocą publiczną jest lub może być, decydują przede wszystkim regulacje unijne. Oznacza to, że nadzór nad uchwałami podatkowymi powinien także polegać na ocenie, tego czy określone regulacje przewidują lub mogą powodować, iż ich zastosowanie będzie skutkowało udzieleniem pomocy publicznej. W drugiej kolejności należy zaś badać, czy zachowano tryb podjęcia uchwały pomocowej zgodnie z ustawą pomocową. W przypadku jeśli RIO stwierdzi, iż uchwała przewiduje udzielanie pomocy, bez spełnienia ww. trybu powinna zakwestionować ten akt,

- nie można uzasadnić braku takiego działania ze strony RIO tym, że nadzór legalności uchwał w sprawie uchwał pomocowych sprawuje Komisja Europejska, a w pewnym zakresie Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów. Rzeczywisty nadzór nad takimi uchwałami sprawuje bowiem RIO, gdyż ten podmiot jako jedyny w sprawie uchwał podatkowych, dysponuje możliwością ingerowania w ich kształt, poprzez m.in. stwierdzenie ich nieważności. Kompetencji takich nie ma zaś ani Komisja Europejska, ani Prezes UOKiK.

Niniejsze opracowanie powstało na gruncie badań przeprowadzonych w ramach grantu badawczego pt. „Reforma lokalnego prawa podatkowego w Polsce” finansowanego przez

Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego Nr N N110 183637, kierowanego przez prof. zw. dr. hab. Leonarda Etela, realizowanego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku.

Prof. zw. dr. hab. Eugeniusz Ruśkowski w recenzji do tej książki zwrócił uwagę m.in. na następujące kwestie. Po pierwsze, że nowość recenzowanej książki polega na nowym ujęciu tematu. Polega ono na połączeniu naukowych metod badawczych z doskonałą znajomością praktyki nadzorczej RIO, co doprowadziło do postawienia odważnych, naukowych pytań badawczych i próby odpowiedzi na nie. Poza walorami naukowymi, wyniki badań przydatne są głównie dla praktyki i z nich wynikają postulaty *de lege lata* i *de lege ferenda*.

Po drugie wskazał, że walory naukowe recenzowanego opracowania wiążą się zwłaszcza z dwoma aspektami: postawieniem daleko idących problemów badawczych i próbie ich rozwiązania zgodnie z metodologią badań naukowych oraz syntezą poglądów doktryny, którą Autor przyjął za kryterium oceny prawidłowości (właściwości) nadzoru RIO nad uchwałami podatkowymi. Z kolei walory dla praktyki wiążą się z częściowo krytyczną oceną działalności nadzorczej RIO, zarówno w całościowym ujęciu tej instytucji, jak i poszczególnych izb.

Po trzecie podniósł, że krytyczna ocena działalności nadzorczej RIO w sprawach podatkowych musi wywołać różne reakcje ze strony izb. Recenzowana praca stwarza warunki, aby były to reakcje rzeczowe i merytoryczne, służące poprawie modelu nadzoru i jego funkcjonowania. Wskazał, że wywody Autora oparte są bowiem na szerokim materiale źródłowym, zaś prowadzi je przedstawiciel nauki specjalizujący się w podatkach i opłatach lokalnych, przez wiele lat będący członkiem Kolegium RIO. Przedmiotowe rozważania i uwagi wyrastają więc z praktyki i mają służyć praktyce – nie mogą być więc traktowane przez niektórych pracowników RIO jako wymysł teorii, czasami niewiele mającej wspólnego z rzeczywistością.

W generalnej konkluzji wskazał, że wypada stwierdzić, że recenzowana książka posiada istotne walory naukowe i może mieć ogromne znaczenie dla poprawy praktyki nadzorczej RIO w zakresie lokalnego prawa podatkowego.

4.3. M. Popławski, Instytucje zwrotu podatku. Charakter prawny i funkcjonowanie, Warszawa 2009, ss. 144,

Opracowanie to powstało w celu weryfikacji obecnie funkcjonujących rozwiązań prawnych dotyczących instytucji zwrotu podatku w kontekście jej praktycznego znaczenia oraz realizacji stawianych jej celów. Praca ta miała także służyć weryfikacji następujących twierdzeń:

- konstrukcja zwrotu podatku jest zbyt skomplikowana; związane jest to z tym, że poszczególne jej elementy w poszczególnych rodzajach zwrotu podatku są bez przyczyny zbyt zróżnicowane; niepotrzebnie komplikuje to konstrukcję tej instytucji co może utrudniać stosowanie jej w praktyce,

- zwrot podatku wykorzystywany jest przez ustawodawcę do pełnienia zbyt wielu różnych funkcji; niektóre z tych funkcji powinny być realizowane przy pomocy innych równie efektywnych instrumentów; może to usprawnić i uprościć osiągnięcie zamierzonego celu oraz obniżyć wysokie koszty związane z obsługą zwrotu podatku.

Na podstawie ww. ogólnych celów pracy wskazano kilka o charakterze szczegółowym. Po pierwsze podjęto próbę przedstawienia podstawowych elementów tej instytucji prawa podatkowego takich jak: definicja tego pojęcia, jej istota, rodzaje zwrotów podatku. Miało to służyć podjęciu próby wskazania miejsca tej instytucji wśród innych instrumentów prawa podatkowego.

Celem szczegółowym było także przedstawienie konstrukcji zwrotu podatku. Zostało to dokonane poprzez analizę obowiązujących przepisów prawa, które regulują następujące zagadnienia dotyczące tej instytucji: tryb zwrotu, podmioty uprawnione do uzyskania zwrotu podatku, organy przyznające zwrot podatku, warunki powstania prawa do zwrotu podatku, terminy dokonania zwrotu podatku, sposób i forma dokonania zwrotu podatku. Przez pryzmat tych elementów konstrukcyjnych zostały opisane poszczególne rodzaje zwrotu podatku. Miało to służyć wskazaniu różnic i podobieństw poszczególnych rodzajów zwrotu podatku. Analizie przepisów prawnych określających konstrukcję zwrotu podatku, towarzyszył opis poszczególnych elementów konstrukcyjnych w kontekście ich funkcjonowania w praktyce. Zostało to dokonane w celu pełniejszej prezentacji tej instytucji. Może to także ułatwić wskazanie wad i zalet poszczególnych jej elementów, co w konsekwencji może sprzyjać ewentualnemu wskazaniu kierunków modyfikacji przepisów regulujących konstrukcję przedmiotowej instytucji.

Po trzecie celem szczegółowym niniejszej pracy było przedstawienie poszczególnych rodzajów zwrotu podatku przez pryzmat funkcji, które pełnią one w praktyce. Ta część miała zweryfikować, które funkcje są najczęściej, a które najrzadziej realizowane przy wykorzystaniu przedmiotowej instytucji. Z analizy tego elementu miało wynikać, które funkcje muszą lub powinny być realizowane poprzez zwrot podatku, a które mogą i powinny być realizowane przy wykorzystaniu innych instrumentów prawnych, bez uszczerbku dla realizacji danej funkcji. W tej części pracy analizie jurystycznej towarzyszą także badania empiryczne.

Podkreślić należy, że nie było celem niniejszej pracy przedstawienie problemów, które wynikają z praktycznego stosowania przedmiotowych instytucji i wskazanie potencjalnych sposobów ich rozwiązań. Z tego też względu praca nie ma mieć charakteru czysto praktycznego, choć przedstawienie zwrotu podatku w świetle badań empirycznych może w pewnym zakresie do tej formuły prowadzić.

Zasadność podjęcia analizy przedmiotowego zagadnienia związana była z faktem, iż tematyka zwrotu podatku odgrywa coraz większą rolę w życiu gospodarczym kraju, co więcej wydaje się, iż w przyszłości instytucja ta będzie coraz częściej wykorzystywana przez ustawodawcę. Mamy z nią do czynienia m.in. na gruncie podatku od towarów i usług (zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym lub podatku naliczonego, ryczałtowy zwrot podatku naliczonego rolnikom, zwrot podatku od towarów i usług podróżnym, zwrot podatku w związku z wydatkami budowlanymi). Ustawodawca posługuje się tą instytucją także na gruncie podatku akcyzowego. Ze zwrotem podatku mamy do czynienia w podatku od środków transportowych, a także podatku od czynności cywilnoprawnych oraz opłaty skarbowej. Wskazuje się na tą instytucję również w Ordynacji podatkowej. Instytucja ta odgrywa więc istotną rolę w prawie podatkowym. Stanowi przez to ważny przedmiot badań, tym bardziej, że nie jest to instytucja jednorodna. Świadczy o tym różnorodność: zasad i trybów ustalania zwrotu podatku, podmiotów uczestniczących w jego przyznaniu, beneficjentów tej konstrukcji prawnej, celów jakim służy i roli jaką odgrywa ta instytucja w konstrukcji danego podatku. Jak się wydaje szerszy opis i ocena funkcjonowania instytucji zwrotu podatku na gruncie prawa polskiego, nie miały dotychczas miejsca. Istniejące publikacje poświęcone były jedynie wybranym aspektom praktycznym dotyczącym zwrotu poszczególnych podatków. Nie obejmują one całościowo przedmiotowej problematyki. Szczególnie brak jest pozycji monograficznych, które definiowałyby pojęcie instytucji zwrotu podatku, przedstawiałyby jej istotę, a także zawierałyby próbę oceny obecnego stanu prawnego w tym zakresie.

W pracy przyjęto przede wszystkim dedukcyjny tryb badawczy, który opiera się na schemacie: teoria – obserwacja praktyki – wnioski. W pracy została wykorzystana metoda jurystyczna jako metoda podstawowa, a także badania empiryczne. Te ostatnie odnosiły się głównie do badania przejrzystości, funkcjonalności, poprawności, skuteczności i efektywności obecnie obowiązujących regulacji prawnych dotyczących zwrotu podatku, jak i procedur jego realizacji.

Na podstawie badań przeprowadzonych i zaprezentowanych w analizowanym opracowaniu przedstawiono następujące wnioski.

Po pierwsze z przeprowadzonych badań nie wynika, aby można było potwierdzić ww. dwa twierdzenia wskazane na wstępie prezentacji niniejszej książki. Konstrukcja zwrotu podatku nie wydaje się być skomplikowana. Wymaga jednak w pewnym zakresie dopracowania. W pracy podkreślono jednak, że nie ma, jak się wydaje, przeszkód, aby ujednoczyć mechanizm funkcjonowania zwrotu podatku np. wprowadzając samoobliczenie kwoty zwrotu podatku i eliminując ustalenia w drodze decyzji. Dodano także, że poszczególne rodzaje zwrotu podatku powinny być ponadto konstruowane, w oparciu o model, który kształtuje się, na gruncie niżej wskazanych uwag o charakterze szczegółowym. W tym kontekście szczególnie istotny wydaje się postulat ukształtowania instytucji zwrotu podatku na poziomie Ordynacji podatkowej. Zasadne wydaje się być także ujęcie zagadnień wspólnych dla wszystkich instytucji zwrotu podatku w akcie o charakterze ogólnym. Wskazówką i punktem wyjścia w zakresie kształtu tych regulacji stanowić mogą rozwiązania zawarte w Ordynacji podatkowej dotyczące nadpłaty. Działania te nie prowadziłyby jednak do eliminacji potrzeby regulacji prawnych dotyczących zwrotów podatku w innych ustawach podatkowych. Pozwalałoby to na ugruntowanie tej instytucji w systemie prawa i określenie możliwie jednolitych standardów jej funkcjonowania.

Drugie twierdzenie także nie wydaje się być zasadne. Zwrot podatku w istocie pełni jedynie trzy funkcje. Zapewnia realizację neutralności podatku od towarów i usług, służy eliminacji podwójnego opodatkowania (przede wszystkim w podatku akcyzowym) oraz kreuje preferencje podatkowe. W konsekwencji z jednej strony zwrot podatku wiąże się z konstrukcją danego podatku, będąc jego częścią składową (zwroty w podatku od towarów i usług), z drugiej strony mogą być też instrumentem, który jest poza tą konstrukcją (zwrot w podatku dochodowym od osób fizycznych). Wydaje się, że w niewielkim zakresie zwrot podatku może być zastąpiony innymi mechanizmami prawnymi. Z drugiej strony niektóre rodzaje zwrotu podatku powinny zostać wyeliminowane z systemu prawnego.

Po drugie wskazano, że instytucja zwrotu podatku może być postrzegana przez pryzmat prawa materialnego, proceduralnego a także określonych czynności materialno-technicznych w postaci przekazania konkretnej kwoty podatku podmiotowi uprawnionemu. W konsekwencji w tym opracowaniu sformułowano następujące definicje tego pojęcia:

- jest to uprawnienie do uzyskania od fiskusa pewnej należności podatkowej przez określony podmiot (ujęcie materialne),
- jest to czynność materialno-techniczna polegająca na przekazaniu określonego podmiotowi kwoty podatku przez podmiot reprezentujący fiskusa (ujęcie techniczne),

– jest to kwota podatku przekazywana przez fiskusa określonemu podmiotowi (ujęcie techniczne).

Po trzecie przedstawiono istotę zwrotów podatkowych poprzez wskazanie dwóch podstawowych warunków, których spełnienie powoduje powstanie uprawnienia do uzyskania od fiskusa zwrotu podatku. Zgodnie z pierwszym powinna nastąpić zapłata podatku, zgodnie z drugim warunkiem powinny zostać spełnione kryteria (materialne i proceduralne) określone w przepisach prawa podatkowego.

Po czwarte zaprezentowano rodzaje zwrotów podatku, wskazując że można wyróżnić klasyczny zwrot podatku a także jego modyfikacje. Koncepcja klasycznego zwrotu podatku opiera się na tożsamości podmiotów, które biorą udział zarówno w zapłacie podatku jak i w jego zwrocie. Będziemy mieli z nim do czynienia gdy zwrot podatku będzie przysługiwał podatnikowi w sensie prawnym (podmiotowi, na którym ciążył obowiązek podatkowy), który jednocześnie poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku oraz gdy zwrotu podatku dokona ten sam organ, który pobrał podatek.

Po piąte potwierdzono, że zwrot podatku to instytucja, która nie ma jednorodnego charakteru. Cechuje się ona dużą różnorodnością tak w ujęciu przedmiotowym jak i podmiotowym. Oznacza to, że istnieją różne tryby zwrotu podatku, podmioty uprawnione do jego uzyskania, organy go dokonujące. Przedmiotem klasycznego zwrotu podatku jest podatek. W niektórych przypadkach może być nim suma wpłaconego podatku wraz z odsetkami (np. zwrot w podatku dochodowym).

Po szóste podkreślono, że w wielu przypadkach wysokość przysługującego zwrotu podatku jest limitowana. Podstawowym ograniczeniem jest kwota faktycznie uiszczzonego podatku. Niekiedy obliczenie limitu zwrotu wymaga od beneficjenta zwrotu podatku lub organu podatkowego, który wylicza zwrot podatku w decyzji, podjęcia dość skomplikowanych działań (zwrot podatku od towarów i usług związany z wydatkami mieszkaniowymi, zwrot podatku akcyzowego producentom rolnym, zwrotu akcyzy od energii elektrycznej wykorzystywanej do produkcji towarów przez podmioty eksportujące lub dostarczające do innego państwa członkowskiego te towary). Wydaje się, że zasady obliczania kwoty zwrotu podatku w niektórych przypadkach są zbyt skomplikowane. Z drugiej jednak strony zauważyć należy, iż nawet skomplikowane mechanizmy obliczania wysokości zwrotu podatku nie stanowią praktycznego problemu, w sytuacji, gdy ciężar jej obliczenia nie ciąży na beneficjencie. Obok maksymalnych limitów zwrotu podatku, w aktach prawnych regulujących konstrukcję zwrotu podatku, znaleźć można także minimalne kwoty zwrotu podatku lub wydatków, które uprawniają do jego uzyskania. Tego rodzaju rozwiązanie

podyktowane jest, jak się wydaje, w dużej mierze racjonalnością ustawodawcy, który nie decyduje się na zwrot wszystkich, nawet najmniejszych kwot, ale wprowadza w tym zakresie pewien minimalny pułap.

Po siódme wskazano, iż podstawową formą zwrotu podatku jest jego samodzielne wyliczenie w złożonym przez podmiot uprawniony wniosku (deklaracji). Stąd można mówić o samoobliczeniu wysokości zwrotu podatku. Z takim stanem rzeczy wiążą się określone konsekwencje. Na beneficjentach ciąży obowiązek obliczenia wysokości zwrotu podatku. Beneficjent obciążony jest konsekwencjami błędów popełnionych na etapie wyliczenia zwrotu podatku we wniosku. Złożony wniosek jest podstawą zwrotu podatku, chyba że organ podatkowy zakwestionuje jego poprawność lub zasadność w drodze decyzji. Wniosek o zwrot podatku najczęściej składany jest jako samodzielny, odrębny dokument. Wyjątkowo wniosek składany jest wraz z deklaracją podatkową. Elementy wniosku, jak i dokumenty stanowiące załączniki, są ściśle zdefiniowane w odpowiednich regulacjach ustawowych oraz podustawowych. Pomijając sytuacje, w których wniosek umieszcza się w deklaracji, przy samoobliczeniu zwrotu podatku nie ma urzędowo określonych wzorów wniosków. Z przedstawionych w analizowanym opracowaniu badań wynika, że samoobliczenie sprawdza się w praktyce i nie musi być zastępowane innym trybem obliczania kwoty zwrotu podatku, szczególnie gdy dotyczy przedsiębiorców. Podatnicy ci składając deklaracje z wnioskiem o zwrot podatku nie mają większych problemów z poprawnym wypełnieniem tych dokumentów oraz nie nadużywają tej instytucji, chcąc uzyskać zwrot podatku nienależnie. Beneficjenci nie będący przedsiębiorcami gorzej radzili sobie z prawidłowym wypełnieniem wniosku, dokonując dość często wadliwego wyliczenia kwoty zwrotu lub ubiegali się o nią nie spełniając warunków do ich otrzymania. Wyniki te nie umniejszają jednak zalet samoobliczenia zwrotu, aczkolwiek pokazuje na mniejszą jej skuteczność w sytuacjach gdy instrument ten nie dotyczy przedsiębiorców.

Określanie wysokości zwrotu podatku na podstawie decyzji charakterystyczne jest przede wszystkim dla podatku akcyzowego. Z tą formą mamy do czynienia także w przypadku zwrotu podatku dochodowego od osób fizycznych oraz przy zwrocie podatku od towarów i usług podmiotom nieposiadającym siedziby, miejsca zamieszkania albo stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, niezarejestrowanym w kraju na potrzeby tego podatku.

Postępowanie w sprawie zwrotu podatku, które kończy wydanie decyzji, zawsze inicjowane jest poprzez złożenie odpowiedniego wniosku. W niektórych sytuacjach wzór tego wniosku jest urzędowo określony, w innych wskazuje się jedynie, że wniosek musi być złożony na

piśmie ze sprecyzowaniem jego elementów składowych oraz załączników, które powinny być z nim złożone. W wielu przypadkach, aby nastąpił zwrot podatku, wniosek powinien być złożony we wskazanym w przepisach prawa terminie. Ma on charakter materialnoprawny i nie podlega przywróceniu. Złożony w terminie wniosek wszczyna postępowanie w sprawie zwrotu podatku, które powinno mieć sprecyzowane ramy czasowe. Analiza aktów prawnych regulujących zwrot podatku pozwala stwierdzić, że nie w każdym przypadku termin wydania decyzji kończącej postępowanie jest wskazany wprost, chociaż termin ten można określić na podstawie regulacji dotyczących terminów zwrotu podatku. Terminy do dokonania zwrotu podatku w niektórych przypadkach są więc jednocześnie terminami, które wyznaczają granice czasowe prowadzonego postępowania w sprawie zwrotu podatku.

W praktyce zwrot podatku może być określony w trybie specyficznym. Ma to miejsce w przypadku zwrotu osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym. Następuje on na wniosek podatnika, w którym samodzielnie wylicza on kwotę zwrotu. Jeżeli prawidłowość złożonego wniosku nie budzi wątpliwości, urząd skarbowy dokonuje zwrotu kwoty wskazanej we wniosku bez wydawania decyzji. Jeżeli natomiast wniosek jest kwestionowany, w sprawie zwrotu urząd skarbowy wydaje stosowną decyzję. Z przeprowadzonych badań wynika, że w większości przypadków przedmiotowy zwrot dokonywany był bez wydawania decyzji podatkowych. W wielu jednak przypadkach odmówiono przekazania zwrotu lub obniżono jego wysokość w decyzji podatkowej. Wskazuje to jak ważnym elementem systemu zwrotu podatku jest mechanizm zapewniający nadzór i kontrolę.

Specyficzny tryb zwrotu podatku występuje także w przypadku:

- zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym (zwrot dokonywany jest na podstawie przedstawionego przez podróżnego imiennego dokumentu wystawionego przez sprzedawcę, zawierającego w szczególności kwotę podatku zapłaconego przy dostawie towarów),
- zwrotu podatku od towarów i usług rolnikom ryczałtowym dokonującym dostawy produktów rolnych (kwota zwrotu jest obliczana przez nabywcę towarów),
- zwrotu podatku akcyzowego przysługującego sprzedawcy, który dokonuje sprzedaży napojów alkoholowych i wyrobów tytoniowych osobom podróżującym do państw trzecich w sklepach usytuowanych na terenie wolnych obszarów celnych lub składów wolnocłowych w portach lotniczych lub portach morskich zlokalizowanych na przejściach granicznych (w akcie wykonawczym ograniczono się jedynie do wskazania warunków materialnych uzyskania zwrotu podatku, bez jakiegokolwiek sprecyzowania w jakim trybie się on odbywa).

Po ósme podkreślono, że beneficjentem zwrotu podatku nie jest zawsze podmiot, który go uiszczył realizując ciężący na nim obowiązek podatkowy. W wielu przypadkach zwrot ten dokonywany jest na rzecz podmiotów, które ponoszą faktyczny ciężar podatku, uiszczając go w cenie nabytych towarów i usług. Charakterystyczne jest to dla podatków obrotowych (podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy). Zwrot podatku podmiotom, które poniosły ekonomiczny ciężar jego zapłaty, nie będąc jednocześnie podatnikiem w sensie prawnym, oznacza z reguły, iż pełni on funkcję preferencji.

Po dziewiąte wskazano, że co do zasady zwrot podatku dokonywany jest przez organy podatkowe. Jedyne w wyjątkowych przypadkach zwrot podatku dokonują inne podmioty. Pierwszą z takich sytuacji jest zwrot podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej. Właściwym w zakresie podatku akcyzowego jest naczelnik urzędu celnego, ale zwrot tego podatku dla producentów rolnych dokonywany jest przez wójtów, burmistrzów lub prezydentów miast. Zwrot podatku od towarów i usług podróżnym nie jest dokonywany przez organ podatkowy, lecz przez sprzedawcę lub w punktach zwrotu podatku od towarów i usług przez podmioty, których przedmiotem działalności jest dokonywanie takiego zwrotu. W zakresie zryczałtowanego zwrotu podatku od towarów i usług rolnikom ryczałtowym dokonującym dostawy produktów rolnych zwrot ten wypłacany jest przez nabywcę produktów rolnych. Jak się wydaje, w ww. przypadkach dokonywanie zwrotu podatku przez inne podmioty niż organ podatkowy uzasadnione jest specyfiką zwrotu i ma zapewnić łatwiejsze odzyskanie podatku.

Po dziesiąte zauważono, iż forma przekazania zwrotu podatku (gotówkowa, bezgotówkowa) określona jest w aktach prawnych regulujących tę kwestię. Zagadnienie to rozwiązane jest w różny sposób. Podkreślić przy tym należy, iż w tej sprawie do zwrotu podatku zastosowanie znajdują także przepisy Ordynacji podatkowej, określające pośredni i bezpośredni tryb zwrotu.

Po jedenaste wskazano, że terminy zwrotu podatku są różne dla poszczególnych kategorii zwrotu podatku, a w niektórych przypadkach – jak to ma miejsce w odniesieniu do zwrotu nadwyżki naliczonego podatku od towarów i usług – są zróżnicowane w ramach tego samego rodzaju zwrotu podatku. Rozpiętość terminu zwrotu podatku jest stosunkowo duża i wynosi od 30 dni do 6 miesięcy. Terminy zwrotu podatku określają ostateczny termin, w którym zwrot podatku powinien być zrealizowany. Mają one jednak charakter względny, co oznacza z jednej strony, że ich upływ nie uniemożliwia dokonania zwrotu podatku przez organ podatkowy; z drugiej zaś, że terminy te mogą zostać przedłużone, o czym w wielu przypadkach stanowi wprost akt prawny regulujący daną kategorię zwrotu podatku.

Precyzyjne określenie terminu zwrotu podatku jest konieczne do tego, aby beneficjent mógł skutecznie dochodzić swojego uprawnienia. Tym niemniej w niektórych przypadkach ustawodawca zrezygnował z określenia terminu zwrotu podatku w sposób bezpośredni.

Z przedstawionych badań wynika, że organy podatkowe dokonują zwrotu podatku mieszcząc się w ustawowych terminach. Wniosek taki można wyciągnąć przede wszystkim z badań dotyczących zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług w 2007 r., których skala zwrotu wyniosła 50,5 mld zł. Z analizy tych danych wynika, że zdecydowana większość zwrotów jest dokonywana w terminie do 60 dni. Miało to miejsce w 84% przypadków.

Podobne wnioski wyprowadzić można na gruncie danych dotyczących zwrotu podatku naliczonego w formie zaliczki. Zwroty te są przekazywane w terminach ustawowych. Zgodnie z nimi pierwsza rata jest wypłacana w ciągu 60 dni od dnia złożenia wniosku, druga rata w ciągu 120 dni, a trzecia w ciągu 180 dni. Analiza zgromadzonych danych wykazuje, że zdecydowana większość zwrotów została przekazana w terminie płatności pierwszej raty (ok. 100 mln zł, na 114 mln w ogóle przekazanych), w tym prawie połowa zdecydowanie przed terminem, gdyż w ciągu 30 dni od dnia złożenia wniosku. Wskazuje to na sprawne działanie organów podatkowych, które nie czekając do końca terminu płatności zwracają wcześniej podatek.

Charakterystyczne jest to, że w przepisach jedynie niektórych aktów normatywnych regulujących zwrot podatku określone są skutki naruszenia terminu. W tym zakresie nie mają zastosowania przepisy Ordynacji podatkowej, gdyż art. 76b nie odsyła w zakresie zwrotu podatku do regulacji dotyczącej oprocentowania nadpłaty. Stąd wniosek, że zwrot podatku po terminie wiąże się z koniecznością naliczenia dodatkowo odsetek jedynie w przypadkach, gdy ustawa tak stanowi.

W praktyce zwrot podatku przekazany wraz z oprocentowaniem w sytuacji opóźnienia po stronie organu podatkowego (w wydaniu decyzji lub w dokonaniu zwrotu) nie ma miejsca, jak się wydaje, zbyt często. Z przeprowadzonych badań dotyczących zwrotu osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym stwierdzono, że oprocentowanie, związane z opieszałością organów, było przekazane zaledwie w 109 przypadkach, co uwzględniając liczby wniosków, o zwrot tego świadczenia, których złożono ponad 400 tys. wskazuje na znikomą skalę problemu.

Po dwunaste stwierdzono, że prowadząc badania dotyczące funkcji zwrotu podatku w pierwszej kolejności analizie poddano zwrot podatku w kontekście przepisów wspólnotowych. Ustalono, że instrument ten pełni określone funkcje w zależności od

podatku, w którym jest stosowany. W podatku od towarów i usług zwrot ma w założeniu realizować przede wszystkim zasadę neutralności tego podatku dla podatnika. Polega ona na tym, że podmiot, który sprzedaje towar innemu podmiotowi (w tym samym kraju lub za granicę) nie może być obciążony podatkiem od towarów i usług, który pierwotnie zapłacił nabywając ten towar. Nie jest on bowiem ostatecznym jego konsumentem. W podatku akcyzowym zwrot podatku ma na celu przede wszystkim prowadzić do eliminacji podwójnego opodatkowania, która może wiązać się z międzynarodowym obrotem towarowym. Innym celem zwrotu podatku w świetle przepisów wspólnotowych na gruncie podatku akcyzowego jest wprowadzenie preferencji podatkowych.

Po trzynaste podniesiono, iż na gruncie prawa polskiego przewidziano dziesięć przypadków, w których zwrot podatku może być potraktowany jako instrument realizujący funkcję neutralności podatku od towarów i usług. Podstawowym przypadkiem zwrotu, który pełni przedmiotową funkcję jest zwrot nadwyżki naliczonego podatku od towarów i usług nad należnym. Z przeprowadzonych badań dotyczących tej instytucji wynika, że suma dokonanych w 2007 r. zwrotów nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w skali kraju wyniosła około 50,5 mld złotych. Wielkości dokonanych zwrotów podatku przez poszczególne izby odzwierciedla jednocześnie dysproporcję rozwoju przedsiębiorczości w poszczególnych częściach kraju (Izba Skarbowa w Warszawie dokonała zwrotu podatku na kwotę ponad 16 mld złotych, podczas gdy np. Izba Skarbowa w Opolu, czy w Kielcach jedynie po 800 mln złotych). Stosunkowo istotną rolę pełnił także zwrot podatku od towarów i usług w formie zaliczki podatku naliczonego. W skali kraju roczna kwota zwróconego podatku z tego tytułu wyniósł bowiem ponad 114,5 mln. złotych.

Po czternaste podniesiono, że niektóre zwroty w podatku od towarów i usług nie pełnią w zasadzie żadnej roli praktycznej. Z przeprowadzonych badań wynika, że zwrot kwoty podatku naliczonego jednostkom poszukującym lub rozpoznającym złoża kopalin oraz wydobywającym kopaliny ze złóż w praktyce w zasadzie nie jest wykorzystywany. W roku 2007 nie odnotowano ani jednego przypadku skorzystania z tej kategorii zwrotu. Analiza badań dotyczących zwrotu podatku naliczonego jednostce dokonującej nabycia (importu) towarów lub usług finansowanego ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej prowadzi także do wniosku, że zwrot ten prawie w ogóle nie był wykorzystywany. Cztery złożone wnioski o zwrot w skali kraju i w konsekwencji ok. 5.5 tys. zł przekazanego podatku potwierdza tę tezę.

Zwrot, którego celem jest eliminacja podwójnego opodatkowania w polskim systemie prawnym pełni istotną rolę przede wszystkim w podatku akcyzowym. Związane jest to z

faktem, iż podatek od towarów i usług w Polsce opiera się, co do zasady, na mechanizmie odliczeń podatkowych, dzięki któremu eliminuje się podwójne opodatkowanie. W podatku akcyzowym ta formuła nie ma zastosowania. Zwrot podatku ma za zadanie wypełnić tę lukę. Potwierdzeniem tego jest fakt, iż obecnie mamy do czynienia z ośmioma rodzajami tego zwrotu.

Z przeprowadzonych badań wynika, że zwrot podatku akcyzowego przekazywany w związku z wewnątrzwspólnotową dostawą towarów lub eksportem w zależności od podstawy prawnej wyniósł w 2007 r. w skali kraju z reguły od kilku do kilkudziesięciu milionów złotych, a w jednym przypadku nawet ponad sto milionów złotych.

Zwrot na gruncie podatku od towarów i usług mający charakter elementu eliminującego podwójne opodatkowanie odgrywa natomiast niewielką rolę. Dane dotyczące zwrotu podatku naliczonego jednostce dokonującej nabycia (importu) potwierdzają, jak się wydaje, ten fakt, wskazując, że zwrot ten w skali roku został przekazany w kwocie ok. 5 mln zł. Podobne wnioski wynikają z analizy danych dotyczących zwrotu podatku podmiotom, które dokonały wewnątrzwspólnotowej dostawy nowych środków transportu, w przypadku, gdy okoliczności nie wskazują na zamiar wykonywania tej czynności w sposób częstotliwy. Potwierdzeniem tej tezy jest fakt, iż w 2007 r. złożono jedynie trzy wnioski o zwrot w skali kraju i w konsekwencji przekazano ok. 16 tys. zł podatku.

W podatku akcyzowym zwrot pełni także funkcję preferencji podatkowej. Funkcjonuje on w ośmiu przypadkach i realizuje następujące cele:

- obniżenie ceny określonych towarów oraz produktów, które są wytwarzane na ich podstawie (skażony alkohol),
- obniżeniu kosztów funkcjonowania określonych jednostek funkcjonujących w Polsce (placówki dyplomatyczne i konsularne, siły zbrojne obcych państw i struktury NATO),
- stymulowanie do zmiany dotychczasowego miejsca pracy i zamieszkania w Polsce (obcy personel struktur NATO oraz członkowie ich rodzin),
- zmniejszenie obciążeń określonych podmiotów (podmioty, które przed wejściem Polski do Unii Europejskiej zapłacili należnie podatek, który natomiast w świetle regulacji obowiązujących od 1 maja 2004 r. nie byłby pobrany, jeśli czynności miałyby miejsce po tej dacie),
- stymulacja eksportu poprzez zwrot podatku akcyzowego dotyczącej sprzedaży dla turystów spoza UE,
- preferowanie małych i średnich browarów,
- obniżenie kosztów produkcji rolnej.

Aby realizować w pełni cele poszczególnych preferencji mechanizm zwrotu podatku, jak się wydaje, nie może być zastąpiony innymi instrumentami. Tym bardziej nie można bez uszczerbku dla tych celów zrezygnować z jego wykorzystania. Preferencje te mają swoją specyfikę i w konsekwencji nie mogą być utożsamiane z ulgami i zwolnieniami podatkowymi. Z drugiej strony wykorzystywanie tego mechanizmu powinno być bardzo rozważne. Powinien mieć on zastosowanie tylko tam, gdzie jest to niezbędne i nie może być zastąpiony ulgami czy zwolnieniami podatkowymi. Należy mieć bowiem na uwadze większą pracochłonność i kosztowność tego mechanizmu, niż innych preferencji podatkowych, o czym była mowa wyżej.

Z przeprowadzonych badań wynika jednak, że niektóre rodzaje zwrotu podatku w ogóle nie mają praktycznego zastosowania (zwrot podatku akcyzowego dotyczącej alkoholu etylowego oraz zwrot podatku przysługujący sprzedawcom w związku ze sprzedażą towarów podróżnym). Niektóre rodzaje zwrotu podatku mają natomiast incydentalne zastosowanie (zwrot podatku akcyzowego podmiotom sprowadzającym piwo z niewielkich browarów wystąpił na obszarze działania jedynie dwóch izb celnych). Zwrot podatku przysługujący jednostkom dyplomatycznym oraz jednostkom wojskowym z założenia ma charakter ograniczony.

Szczególony charakter pełni zwrot podatku akcyzowego przysługujący producentom rolnym. Łączna kwota przekazanego zwrotu podatku na podstawie tego tytułu sięgnęła w 2007 r. prawie 260 mln zł. Podkreślić przy tym należy, iż podmioty uprawnione do tej preferencji nie skorzystały z niej w pełnym zakresie. Maksymalna kwota, przysługująca do zwrotu wynosiła bowiem ok. 360 mln zł.

W podatku od towarów i usług zwrot podatku mający charakter preferencji podatkowej pełni zróżnicowaną rolę. Z przeprowadzonych badań dotyczących zwrotu podatku od towarów i usług przysługuje Siłom zbrojnym Państw-Stron Traktatu Północnoatlantyckiego oraz Sił Zbrojnych Państw-Stron Traktatu Północnoatlantyckiego uczestniczących w Partnerstwie dla Pokoju, wielonarodowych Kwater i Dowództw ich personelu cywilnego wynika, że w roku 2007 na terenie kraju złożono łącznie 9 wniosków dotyczących tego zwrotu i w konsekwencji tego zwrócono ponad 6,8 mln złotych. Z drugiej strony, w zakresie zwrotu osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem budowlanym przekazano podmiotom uprawnionym środki na kwotę blisko 600 mln. złotych. Potwierdza to, iż przyznanie tej preferencji w istotny sposób wpłynęło na obniżenie ciężaru ekonomicznego, związanego z wydatkami ponoszonymi na cele mieszkaniowe i stanowiło

przez to dla grupy ponad 400 tys. osób istotny instrument osłonowy łagodzący podwyższenie stawki podatku od towarów i usług na materiały budowlane.

Zwrot w podatku od środków transportowych, jak potwierdzono badaniami ankietowymi, nie ma praktycznego zastosowania. Związane jest to z brakiem w Polsce odpowiedniej infrastruktury kolejowej, której istnienie jest niezbędnym elementem zastosowania zwrotu podatku.

W niniejszej publikacji wykorzystane zostały badania zrealizowane w ramach grantu finansowanego ze środków Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego nr N N110 1303 33 pt. „Zwrot podatku – założenia a praktyka”.

4.4. Jednotematyczny cykl publikacji: "Rozważania wokół instytucji zwrotu podatku" składa się z następujących opracowań:

- M. Popławski, Charakter prawny instytucji zwrotu podatku, "Państwo i Prawo" 2007, Nr 9, s. 77-88
- M. Popławski, Uprawnienia podatkowe stanowiące podstawę dochodzenia należności od podmiotów publicznych, w: L. Etel (red.), System prawa finansowego, t. 3, Prawo daninowe, Warszawa 2010, s. 618-639
- M. Popławski, Zasady wprowadzania zwrotów podatkowych na gruncie Konstytucji RP, w: P. J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego, Białystok 2010, s. 453-464
- M. Popławski, Zastosowanie przepisów Ordynacji podatkowej do zwrotu podatku, w: J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych, Lublin 2009, s. 639-647
- M. Popławski, Pośredni i bezpośredni tryb zwrotu podatku na gruncie Ordynacji podatkowej, w: L. Etel (red.), Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce, Białystok 2008, s. 173-180
- M. Popławski, Decyzja określająca wysokość zwrotu podatku spadkobiercy - problemy praktyczne, "Studia Elckie" 2007, t. 9, s. 221-230
- współautorstwo komentarza do ustawy o zwrocie podatku akcyzowego zawartego cenie oleju napędowego: R. Dowgier, M. Popławski, Zwrot podatku akcyzowego producentom rolnym. Komentarz, Warszawa 2012, ss. 190.

Przedstawione wyżej publikacje stanowią uzupełnienie tematyczne monografii zaprezentowanej w pkt 4.3. Wnioski zawarte w niektórych z nich stanowiły podstawę do

dalszych badań przedstawionych w opracowaniu: M. Popławski, Instytucje zwrotu podatku. Charakter prawny i funkcjonowanie, Warszawa 2009, ss. 144.

Charakter opracowań zawartych w cyklu "Rozważania wokół instytucji zwrotu podatku" jest zróżnicowany. W części z nich dominuje wątek teoretyczno-prawny (M. Popławski, **Charakter prawny instytucji zwrotu podatku, "Państwo i Prawo" 2007, Nr 9, s. 77-88**; M. Popławski, Uprawnienia podatkowe stanowiące podstawę dochodzenia należności od podmiotów publicznych, w: L. Etel (red.), System prawa finansowego, t. 3, Prawo daninowe, Warszawa 2010, s. 618-639).

W pierwszym z tych opracowań podjęto z jednej strony próbę wykazania relacji między pojęciem zwrotów podatku a prezentowanym w doktrynie pojęciem roszczeń podatkowych, z drugiej strony przedstawienia cech charakterystycznych zwrotów podatku. W ramach przeprowadzonych i zaprezentowanych w tym artykule badań stwierdzono, że zastosowanie instytucji zwrotu podatku prowadzi do powstania roszczenia podatkowego. W przypadku roszczeń podatkowych mamy do czynienia z odwróceniem klasycznych relacji występujących w zobowiązaniu podatkowym, gdzie organ podatkowy występuje w roli wierzyciela, podatnik zaś dłużnika. Przy roszczeniu podatkowym organ podatkowy staje się dłużnikiem, podatnik natomiast jest wierzycielem uprawnionym do dochodzenia określonych zachowań od drugiej strony tego stosunku podatkowego. W tym opracowaniu podkreślono, że przedstawiony wyżej element charakteryzujący instytucję roszczenia podatkowego występuje przy mechanizmie zwrotu podatku. Mamy bowiem w tych przypadkach do czynienia z sytuacją, w której bierny podmiot opodatkowania (podatnik) uprawniony jest do domagania się od czynnego podmiotu opodatkowania (organu podatkowego) określonego zachowania (dokonania zwrotu podatku), którego wynikiem będzie uzyskanie określonego świadczenia finansowego.

Istotnym elementem tego opracowania jest wskazanie cech charakterystycznych tego instrumentu. Wśród nich na szczególną uwagę zasługują następujące elementy. Po pierwsze uznano, że jest to instytucja, której podstawa prawna znajduje się w przepisach materialnego prawa podatkowego. Uprawnienie to przysługuje jedynie w przypadku gdy w akcie regulującym prawa i obowiązki podatnika znajduje się wyraźny zapis umożliwiający powstanie i ustalenie tego roszczenia. Tym różni się ono od nadpłaty, która występuje w każdym przypadku gdy mamy do czynienia z nadpłaconym lub nienależnie zapłaconym podatkiem. Podkreślono przy tym, że Ordynacja podatkowa nie może być samoistną podstawą ustalenia zwrotu podatku.

Po drugie wskazano, że przepisy materialne, które wprowadzają instytucje zwrotu podatku określają często także pewne szczegółowe kwestie z nią związane, takie jak: warunki, które powinny być spełnione, tryb oraz terminy zwrotu, czy konsekwencje nie zwrócenia podatku w terminie. Przepisy dotyczące zwrotu najczęściej stanowią część składową ustawy podatkowej regulującej konstrukcję danego podatku. Występują w tym zakresie także sytuacje, w których instytucja zwrotu uregulowana może być w odrębnym akcie prawnym.

Po trzecie ustalono, że zastosowanie zwrotu podatku jest najczęściej uprawnieniem nie zaś obowiązkiem podatnika. Może mieć ono niekiedy charakter alternatywny, gdzie podatnik może wybrać skorzystanie z tej lub innej instytucji. W niektórych przypadkach zwrot podatku ma charakter instytucji stosownej z urzędu, przez co nabiera formuły obowiązkowej (zwrot podatku od czynności cywilnoprawnej i opłaty skarbowej).

Po czwarte wskazano, że zwrot jest najczęściej instrumentem bezpośrednio związanym z wcześniej uiszczonym podatkiem. Nie uiszczenie podatku przez podatnika uniemożliwia uzyskanie zwrotu. Z wyjątkową sytuacją mamy do czynienia przy ryczałtowym zwrocie podatku od towarów i usług, który przysługuje rolnikom ryczałtowym.

Po piąte instytucja ta służyć może różnym celom. Może ona uzupełniać mechanizm danego podatku (zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem naliczonym lub zwrot podatku naliczonego, zwrot tego podatku podróżnym, zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych czy opłaty skarbowej), działać stymulacyjnie na zachowania proekologiczne (zwrot podatku od środków transportowych), tworzyć ekonomiczne wsparcie określonej grupy podmiotów (ryczałtowy zwrot podatku od towarów i usług rolnikom, zwrot akcyzy producentom rolnym, zwrot VAT z tytułu wydatków budowlanych).

W artykule pt. **Uprawnienia podatkowe stanowiące podstawę dochodzenia należności od podmiotów publicznych**, w: L. Etel, (red.), **System prawa finansowego, t. 3, Prawo daninowe, Warszawa 2010, s. 618-639** podjęto próbę przedstawienia zwrotów podatku jako uprawnienia podatkowego stanowiącego podstawę dochodzenia należności od Skarbu Państwa lub j.s.t. W tym opracowaniu postawiono tezę, iż uprawnienie do zwrotu podatku obok uprawnienia do zwrotu nadpłaty znajdują swoją podstawę w prezentowanym w doktrynie prawie podatnika do zapłaty podatku tylko w wysokości wynikającej z przepisów prawa. W tym opracowaniu został wyrażony pogląd, że to prawo koresponduje z obowiązkiem podatnika do zapłaty należności podatkowych w wysokości wynikającej z przepisu prawa. Zwrócono także uwagę na regulacje prawne zawarte w prawie unijnym, międzynarodowym a także wewnętrznym, w tym Konstytucji RP, mogące stanowić podstawę

do wyodrębnienia tego prawa. Charakteryzując uprawnienie do zastosowania instytucji zwrotu podatku skoncentrowano się szczególnie na zwrotach pełniących funkcję preferencji podatkowych. Wskazano, że uprawnienie to znajduje dodatkowo podstawę w prawie do korzystania przez każdy podmiot z przewidzianych prawem preferencji podatkowych. Funkcjonowanie tego uprawnienia porównano z uprawnieniem do korzystania z ulg i zwolnień podatkowych, które są elementem konstrukcyjnym podatku. Podkreślono także, że nie ma powodów, dla których inaczej należałoby chronić prawo do korzystania tylko z niektórych preferencji podatkowych, odmawiając ochrony prawa do korzystania z wprowadzanych przez ustawodawcę zwrotów podatkowych niosących podatnikom także wymierne korzyści ekonomiczne.

W ramach analizowanego cyklu publikacji znajdują się także publikacja poświęcona zasadom wprowadzania tych instytucji w świetle Konstytucji RP (**M. Popławski, Zasady wprowadzania zwrotów podatkowych na gruncie Konstytucji RP, w: P. J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego, Białystok 2010, s. 453-464.** Przedstawiony w tym opracowaniu problem badawczy powstał na gruncie wątpliwości dotyczących zasad wprowadzania zwrotów podatkowych oraz określania ich konstrukcji prawnej w świetle wymogów wynikających z Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. Wyżej wskazany problem zobrazować można pytaniem o to, czy wprowadzenie zwrotu podatkowego i określenie jego konstrukcji musi nastąpić w drodze ustawy, czy też może być to zrealizowane na podstawie aktu niższego rzędu. W ramach przedmiotowego opracowania dokonano następujących działań. Po pierwsze przeprowadzono analizę wymogów określonych w art. 217 ustawy zasadniczej, w kontekście instytucji zwrotów podatku. Wymagało to m.in. określenia podatkowej materii ustawowej, czyli zagadnień podatkowych, które muszą być określone w ustawie uwzględniając wymogi konstytucyjne. Po drugie zbadano czy instrumenty zwrotów podatku objęte są zakresem tej materii, a jeśli tak to jaki szeroki jest to zakres.

W ramach przeprowadzonych badań objętych analizowanym artykułem postawiono tezę, że wprowadzenie zwrotów podatkowych i określenie ich konstrukcji nie musi nastąpić w drodze ustawy. Może być to zrealizowane na podstawie aktu wykonawczego, choć wydanego w oparciu o podstawę prawną zawartą w ustawie spełniającej wymogi z art. 217 i 92 Konstytucji RP. Wyjątkiem są zwroty w podatku VAT, które są elementem konstrukcyjnym tego podatku. W tej sytuacji instrument ten powinien być określony wprost w ustawie. Twierdzenie to zostało poparte następującymi ustaleniami przedstawionymi w tym opracowaniu.

Po pierwsze ustawodawca określając zakres podatkowej materii ustawowej w art. 217 Konstytucji RP w różny sposób rozłożył akcenty jej dotyczące. Z jednej strony wskazał, że podmiot opodatkowania, przedmiot opodatkowania oraz stawki podatkowe powinny być określone w ustawie. Oznacza to, że ich wprowadzenie oraz określenie konstrukcji tych elementów wymaga bezpośredniego wprowadzenia tej materii do ustawy. W odrębny sposób traktowane są przez ustawodawcę konstytucyjnego kwestie dotyczące preferencji podatkowych. W ustawie powinny być określone zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków. Materia ustawowa nie jest już wymagana do wprowadzenia tych preferencji oraz określenia ich konstrukcji. Może to być zrealizowane na podstawie aktu wykonawczego.

Po drugie funkcjonowanie zwrotów podatkowych w VAT ma wpływ na ciężar tego świadczenia. Z tego też względu stanowi istotny element konstrukcji tej należności. Należy go więc traktować jako element objęty podatkową materią ustawową. Zwroty te powinny w konsekwencji wprost wynikać z ustawy. Wprowadzenie tego mechanizmu i określenie podstawowych elementów jego konstrukcji nie powinno zostać przekazane do określenia w akcie niższego rzędu.

Po trzecie zwroty podatkowe, które nie są związane z konstrukcją podatkową (element eliminacji podwójnego opodatkowania lub preferencji podatkowej), należy traktować jako preferencje, o których mowa w art. 217 Konstytucji RP. W formie ustawy powinny być określone co najmniej zasady ich wprowadzenia, a także wytyczne, o których mowa w art. 92 Konstytucji RP. Inne elementy dotyczące tych zwrotów mogą pozostać do określenia w formie aktu niższego rzędu.

Kolejny rodzaj opracowań objętych przedmiotowym cyklem publikacji dotyczy aspektów związanych z możliwością i ewentualnymi konsekwencjami zastosowania niektórych przepisów zawartych w Ordynacji podatkowej na etapie realizacji zwrotów podatku. W opracowaniu pt. **Zastosowanie przepisów Ordynacji podatkowej do zwrotu podatku**, w: **J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.) Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych, Lublin 2009, s. 639-647**, został podjęty problem dotyczący możliwości i zakresu stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do działań dotyczących stosowania instytucji zwrotów podatku. Jest to szczególnie istotne, z uwagi na fakt, że akty będące podstawą materialno-prawną zwrotów podatku nie regulują wielu istotnych kwestii niezbędnych w ich praktycznym zastosowaniu takich jak m.in. zasad postępowania przy rozpoznawaniu wniosków o zwrot, prowadzenia czynności sprawdzających w zakresie wniosków i deklaracji dotyczących zwrotu, korygowania

deklaracji z wykazaną kwotą zwrotu, czy też formy zwrotu, jego oprocentowania, zarachowania zwrotu na poczet zaległości podatkowych, czy przedawnienia terminu do zwrotu. W oparciu o przeprowadzoną analizę zakresu przedmiotowego Ordynacji podatkowej a także regulacji zawartych w aktach regulujących poszczególne zwroty podatku wskazano, że przepisy Ordynacji podatkowej stosuje się w zakresie zwrotów podatkowych w trzech przypadkach. Po pierwsze, gdy jest bezpośrednio odwołanie się do tego aktu w ustawie regulującej konstrukcję zwrotu. Po drugie, gdy zwrot podatku jest elementem konstrukcyjnym podatku lub bezpośrednio wpływa na jego ustalenie czy określenie. Po trzecie gdy zwrot ma charakter sprawy z zakresu prawa podatkowego należącej do właściwości organów podatkowych.

W ramach opracowania pt. **Pośredni i bezpośredni tryb zwrotu podatku na gruncie Ordynacji podatkowej**, w: **L. Etel (red.), Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce, Białystok 2008, s. 173-180**, postawiono tezę, iż zastosowanie do zwrotów podatku zawartych w Ordynacji podatkowej mechanizmów zwrotu bezpośredniego i pośredniego (zaliczenie przysługującej podatnikowi kwoty zwrotu na poczet zaległości podatkowych) może nastąpić po spełnieniu dwóch warunków. Po pierwsze, musi istnieć tożsamość organów podatkowych w zakresie zwrotu podatkowego oraz zaległości podatkowej lub bieżącego zobowiązania podatkowego. Po drugie, musi istnieć tożsamość podmiotów, które są uprawnione do zwrotu podatku i jednocześnie, na których ciąży zaległość podatkowa lub bieżące zobowiązanie podatkowe. W opracowaniu tym określono także moment, w którym następuje zaliczenie kwoty zwrotu podatku na poczet zaległości podatkowych. Jest nim dzień złożenia deklaracji ze wskazanym zwrotem podatku lub dzień złożenia wniosku o zwrot podatku. Pierwsza reguła ma zastosowanie, gdy kwota zwrotu wykazana w deklaracji jest prawidłowa. W przeciwnym wypadku wydaje się, że zaliczenie podlega kwota wykazana w decyzji, nie zaś w deklaracji, w dniu jej wydania. Stosowanie drugiej reguły wymaga podkreślenia, że działania polegające na zaliczeniu mogą mieć miejsce dopiero po tym jak będzie to świadczenie wymagalne, tj. gdy kwota zwrotu będzie wynikała z decyzji określającej zwrot danemu podmiotowi. Skutki zaliczenia zwrotu podatku na poczet zaległości podatkowych nastąpią natomiast z dniem, w którym złożono wniosek o zwrot.

W artykule pt. **Decyzja określająca wysokość zwrotu podatku spadkobiercy - problemy praktyczne, "Studia Elckie" 2007, t. 9, s. 221-230**, podjęto próbę odniesienia się do kwestii dotyczącej postępowania ze zwrotem podatkowym, w sytuacji gdy w miejsce podmiotu uprawnionego wchodzi spadkobiercy. Potwierdzono tezę, wyrażoną w publikacji pt. **Zastosowanie przepisów Ordynacji podatkowej do zwrotu podatku, o której mowa wyżej**, że

w tym zakresie istnieje konieczność stosowania przepisów Ordynacji podatkowej na gruncie większości obecnie funkcjonujących zwrotów podatkowych. Stwierdzono ponadto, że decyzja określająca wysokość zwrotu podatku spadkobiercy może być wydana jedynie w sytuacjach, gdy zwrot podatkowy wynikać może z deklaracji podatkowych. Nie ma natomiast zastosowania w przypadkach zwrotów, których uzyskanie uzależnione jest od złożenia wniosku przez podmiot uprawniony i wydania decyzji przez organ podatkowy. Wskazano także, że decyzja określająca wysokość zwrotu podatku spadkobiercy, o której mowa w art. 100 o.p. powinna pojawić się jedynie wtedy, gdy organ podatkowy w związku ze stwierdzonymi uchybieniami dotyczącymi deklaracji podatkowej spadkodawcy nie podjął w stosunku do niego jakichkolwiek działań związanych z prowadzeniem postępowania podatkowego w sprawie określenia wysokości zwrotu w oparciu o art. 21 § 3a o.p. Dodać należy, że dodatkowym warunkiem jest to, aby kwota podatku do zwrotu wynikająca z deklaracji była niższa od należnej. Podkreślono także, że postępowanie podatkowe poprzedzające wydanie przedmiotowej decyzji powinno przede wszystkim obejmować ustalenie kręgu spadkobierców, wysokości prawidłowej kwoty zwrotu podatku oraz ewentualny jej podział na spadkobierców. Dwa pierwsze elementy mają charakter obligatoryjny. Nie wydaje się być jednak istotne w tym przypadku o jakiej treści złożyli oni oświadczenie o przyjęciu spadku oraz czy przeprowadzono dział spadku. Podział określonej w decyzji kwoty zwrotu powinien nastąpić jedynie w przypadku istnienia więcej niż jednego spadkobiercy uprawnionego do zwrotu. W tym zakresie powinna mieć zastosowanie zasada, iż przypadające na rzez spadkobierców zwroty podatków zwracane są poszczególnym spadkobiercom, w proporcji określonej w ich zgodnym oświadczeniu woli.

Ostatnia część ww. cyklu jednorodnych opracowań stanowi praca dotycząca praktycznych problemów związanych ze stosowaniem zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego: **R. Dowgier, M. Popławski, Zwrot podatku akcyzowego producentom rolnym. Komentarz, Warszawa 2012, ss. 190.** Celem tego opracowania było przybliżenie zasad funkcjonowania zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego. Obowiązujące od 2006 r. zasady zwrotu sprawiają liczne problemy przy ich stosowaniu. Świadczy o tym chociażby duża liczba wyjaśnień dotyczących zwrotu podatku akcyzowego, które publikowane są na stronie internetowej Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi. Na tle regulacji ustawy z dnia 10 marca 2006 r. od momentu jej wejścia w życie wydawane były także wyroki sądów administracyjnych, które nie są wprawdzie, podobnie jak wyjaśnienia resortu rolnictwa źródłem prawa, ale powinny być uwzględnione w procesie komentowanej ustawy. Wspomnieć wreszcie należy o nielicznych nowelizacjach ustawy, z których

najważniejsza obowiązuje od dnia 1 stycznia 2012 r. Systematykę komentarza oparto o kolejne przepisy ustawy o zwrocie podatku akcyzowego. Poszczególne tezy do komentowanych przepisów odzwierciedlają występujące na gruncie danej regulacji problemy o charakterze teoretycznym oraz praktycznym. Wśród nich na szczególną uwagę należy zwrócić na następujące kwestie podjęte w analizowanym opracowaniu: ustalenie okresu, w której dana osoba powinna być producentem rolnym aby zostać beneficjentą przedmiotowego zwrotu podatku (art. 3), ustalenie podmiotu uprawnionego do zwrotu w przypadku przeniesienia posiadania użytków rolnych przez właściciela (art. 3), zmiana powierzchni użytków rolnych po dniu 1 lutego danego roku a kwestia limitu przysługującego zwrotu podatku (art. 4), charakter terminu do złożenia wniosku o zwrot podatku akcyzowego (art. 6). W opracowaniu tym poza komentarzem do wszystkich przepisów zawartych w ww. akcie znalazły się wzory pism procesowych, które mogą stanowić istotną pomoc organom podejmującym rozstrzygnięcia w przedmiotowej materii. Mój udział polegał na opracowaniu komentarzy do czterech artykułów (art. 3 - art. 6) i przygotowaniu ostatecznej wersji wzorów pism procesowych. Mój udział procentowy szacuję na 50%.

5. Omówienie pozostałych osiągnięć naukowo-badawczych

5.1. Publikacje naukowe w czasopismach znajdujących się w bazie Journal Citation Reports (JRC) lub na liście European Reference Index for the Humanities (ERIH)

Practical tax law - making problems at commune-level², "Studies in Logic, Grammar and Rhetoric" 2011, Nr 26 (39), s. 257-270, ISBN 978-83-7431-304-9, ISSN 0860-150X, Według European Reference Index for the Humanities (ERIH) czasopismo to posiada 10 pkt.³

W ramach tego opracowania podjęto próbę odpowiedzi m.in. na pytanie o to jak wygląda proces tworzenia uchwał podatkowych z perspektywy osób zatrudnionych w urzędach gmin i miast i zajmujących się jednocześnie tą problematyką. Jak się wydaje badania w tym zakresie nie były w Polsce do tej pory prowadzone. Analizie poddano jakość istniejącego wewnątrz ale

² Artykuł ten opublikowany został w języku angielskim. Polskie tłumaczenie tytułu tego opracowania to: "Praktyczne problemy stanowienia prawa na szczeblu gminnym w zakresie prawa podatkowego".

³ zob. Wartość publikacji w ramach oceny parametrycznej jednostki (stan prawny na dzień 1 sierpnia 2011) wraz z propozycją Zespołu powołanego przez Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego dodania do tzw. listy czasopism nowy pozycji, która ma zostać wykorzystana przez Komitet Ewaluacji Jednostek Naukowych opublikowany:

http://www.prawo.uwb.edu.pl/pliki/prawo_newfile/punktacja_czasopism2.pdf - stan na dzień 15.06.2012 r.

i na zewnątrz gmin dyskursu dotyczącego tworzonych przez gminy uchwał podatkowych. Badania te w założeniu miały przyczynić się do wskazania, jak określone mechanizmy prawne kształtujące tworzenia prawa na szczeblu lokalnym w Polsce funkcjonują w praktyce a także jak są oceniane przez osoby bezpośrednio w te działania zaangażowane. W założeniu Autora informacje w ten sposób uzyskane miały przyczynić się do postawienia właściwej diagnozy dotyczącej jakości procedur tworzenia w gminach prawa podatkowego i pomóc wskazać na pojawiające się mankamenty w tym zakresie.

W ramach analizowanego opracowania wylaniają się określone problemy, które dotyczą działalności prawodawczej gmin w zakresie prawa podatkowego dokonanej przez pracowników gmin zajmujących się podatkami. Wśród przedstawionych w tym opracowaniu zagadnień szczególnie istotne, wydają się następujące kwestie:

- pracownicy jednostek lokalnych negatywnie oceniają dyskurs dotyczący tworzenia uchwał podatkowych; świadczy o tym, iż niezbyt pochlebnie oceniana jest przez pracowników gmin pomoc ze strony zatrudnionych w gminach radców prawnych w przygotowywaniu projektów uchwał podatkowych,
- osoby zajmujące się w gminach przygotowaniem projektów uchwał podatkowych zwracają uwagę, że brak jest w ogóle dyskusji w zakresie tych zagadnień między nimi a radymi; w konsekwencji wprowadzane są wadliwe pod względem prawnym zmiany do uchwał podatkowych przez radnych,
- pracownicy gmin uznają za niewystarczający dialog istniejący z niektórymi organami nadzoru, a dotyczący tworzenia miejscowego prawa podatkowego podmiotami; niezbyt dobrze jest bowiem oceniana współpraca gmin z Prezesem Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów w zakresie oceny projektów uchwał podatkowych,
- brak właściwego wykształcenia osób, które zajmują się przygotowaniem projektów uchwał podatkowych,
- istnieją problemy z prawidłowym skonstruowaniem uchwał w sprawie zwolnień w związku z: kwestionowaniem przez Regionalne Izby Obrachunkowe zwolnień mieszanych przedmiotowo-podmiotowych, niejasnością przepisów w tym dotyczących problemów pomocy publicznej, rozbieżnością w orzecznictwie, trudnością w określeniu zwolnienia czysto przedmiotowego, precyzyjnym określeniu warunków zwolnienia problem z określeniem rodzaju obiektu, który ma być objęty zwolnieniem, sporami wśród radnych co do podejmowania i brzmienia zwolnień, brakiem materiałów edukacyjnych przydatnych do przygotowania projektu uchwały,

- istnieją problemy związane z różnicowaniem stawek podatku od nieruchomości w związku z: koniecznością stosowania przepisów dotyczących pomocy publicznej i ograniczeniami z tego wynikającymi, koniecznością precyzyjnego określenia rodzaju działalności, dążeniem przez radnych do maksymalnego obniżenia stawek, naciski określonych grup podatników na obniżenie stawek,
- rzadko realizowany jest obowiązek dotyczący opiniowania uchwał związanych z podatkiem rolnym przez izby rolnicze,
- krótkie terminy na przygotowanie projektu.

W publikacji tej wskazano pewne elementy, które są lub mogą być podejmowane w gminach w celu polepszenia jakości gminnych uchwał podatkowych:

- bardzo istotna jest rola szkoleń z zakresu przygotowania uchwał podatkowych; należy więc rozwijać ten sposób wzbogacania wiedzy wśród pracowników gmin zajmujących się tą problematyką, radnych i radców prawnych; ważnym elementem tego systemu powinny być szkolenia z tej tematyki organizowane przede wszystkim przez jednostki, które sprawują nadzór na działalnością uchwałodawczą tj. regionalną izbą obrachunkową, Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, wojewódzkie sądy administracyjne, ministerstwo rolnictwa.
- należy proponować zwiększenie aktywności gmin w szukaniu wsparcie ze strony regionalnych izb obrachunkowych w przygotowaniu projektu uchwał podatkowych,
- wprowadzenie mechanizmu, dzięki któremu projekt uchwał po zmodyfikowaniu go przez radnych, powinien być wnikliwie oceniony pod względem wymogów zgodności z prawem przed ostatecznym głosowaniem nad daną uchwałą.
- wprowadzanie zwolnień pomocowych najczęściej w trybie stosunkowo przejrzystej i prostej formuły de minimis,
- ograniczenie sytuacji, w których różnicowanie stawek dotyczy przedsiębiorców; mechanizm ten powinien być wykorzystywany w odniesieniu do budynków czy gruntów pozostałych, doprowadzi to do eliminacji problemu pomocy publicznej,
- należałoby sugerować gminom podejmowanie uchwał na czas nieoznaczony.

Niniejsze opracowanie powstało na gruncie badań przeprowadzonych w ramach grantu badawczego pt. „Reforma lokalnego prawa podatkowego w Polsce” finansowanego przez Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego⁴.

⁴ Nr N N110 183637 kierowanego przez prof. dr hab. Leonarda Etela a realizowanego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

5.2. Autorstwo lub współautorstwo monografii, publikacji naukowych w czasopiśmie międzynarodowych lub krajowych innych niż znajdujące się w bazach lub na liście, o których mowa w pkt 5.1.

5.2.1. Pierwszym obszarem badawczym będącym przedmiotem moich zainteresowań naukowych jest **problematyka dotycząca uchwał podatkowych**. Związane jest to m.in. z wykonywaną w latach 2005-2011 funkcją pozaetatowego członka Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku. W ramach obowiązków wykonywanych w związku z tym stanowiskiem było m.in. analizowanie uchwał podatkowych podejmowanych przez organy stanowiące gmin. W ramach tych zainteresowań powstało 16 opracowań, nie wliczając w to pozycji wskazanych w pkt 4.2 i 5.1.) niniejszego autoreferatu. Dotyczyły one trzech następujących materii badawczych: procesu prawotwórczego dotyczącego uchwał podatkowych, problemów powstających na gruncie konstruowania poszczególnych rodzajów uchwał podatkowych, a także oceny jakości uchwał podatkowych wynikających ze sprawowanego nadzoru sprawowanego przez regionalne izby obrachunkowe a także kontroli sądów administracyjnych.

Problematyka procesu prawotwórczego była przedmiotem rozważań w **artykule M. Popławski, Formalne wymogi stanowienia prawa w gminach, "Finanse Komunalne" 2007, Nr 3, s. 28-35**. Przedstawiono w nim wybrane aspekty działalności prawotwórczej organów stanowiących gmin, od przygotowania projektu uchwały, przyjęcia uchwały w głosowaniu przez radę gminy do podania jej do publicznej wiadomości. Przedmiotem szczególnej analizy były zagadnienia dotyczące terminów podejmowania uchwał podatkowych, okresu, w którym akty te obowiązują a także pewnych wymogów formalnych, które uchwały podatkowe powinny spełniać. W ramach tego opracowania wskazano również podstawowe cechy tych aktów prawa miejscowego. Materia ta była także przedmiotem rozważań w opracowaniu **L. Etel, M. Popławski, Podatki lokalne, w: C. Kosikowski i J. M. Salachna (red.), Finanse samorządowe. 580 pytań i odpowiedzi. Wzory uchwał, deklaracji, decyzji, umów, Warszawa 2012, s. 253-278**.

W ramach materii dotyczącej uchwał podatkowych przedmiotem badań były **problemy na gruncie konstruowania określonych uchwał podatkowych**. Analizą objęto kilka rodzajów aktów podatkowego prawa miejscowego.

Pierwszym rodzajem analizowanych aktów była uchwała w sprawie stawek w podatku od środków transportowych. W artykule **pt. Problemy związane ze stosowaniem wybranych przepisów regulujących podatki lokalne wynikające z rozstrzygnięć sądowych oraz**

regionalnych izb obrachunkowych, w: K. Święch, A. Zalcewicz (red.), Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne, Szczecin 2005, s. 161-170 przedstawiono wybrane regulacje zawartych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, których realizacja w praktyce, w świetle orzecznictwa sądowego oraz regionalnych izb obrachunkowych, powoduje problemy. Podstawowe zagadnienia badawcze dotyczyły nieprawidłowej konstrukcji stawek minimalnych w podatku od środków transportowych a także wadliwej zasady waloryzacji stawek maksymalnych i minimalnych w podatku od środków transportowych. W ramach wniosków wskazano uwagę na dwie kwestie. Po pierwsze stwierdzono, że powinno się wprowadzić stawki minimalne dla ciągników siodłowych i balastowych oraz przyczep i naczep, które posiadają cztery osie i więcej. Można tego dokonać w sposób bardzo prosty poprzez wprowadzenie zapisu w załącznikach nr 2 i 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym stawki minimalne właściwe dla ww. pojazdów mających trzy osie odnoszą się także do pojazdów z większą liczbą osi. Po drugie podkreślono, że należy przyjąć w podatku od środków transportowych, jednolite kryterium waloryzowania stawek minimalnych i maksymalnych, którym powinien być wzrost kursu euro.

Potwierdzenie zasadności wniosków przedstawionych w ww. opracowaniu znajduje wyraz w artykułach: **pt. Wybrane problemy dotyczące uchwał w sprawie stawek w podatku od środków transportowych oraz opłat uzdrowiskowej i miejscowej na 2006 rok, "Finanse Komunalne" 2006, Nr 1-2, s. 55-63** a także **pt. Uchwała w sprawie stawek w podatku od środków transportowych na 2010 r. - wybrane kwestie, "Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2009, Nr 11, s. 1, 10-13**. W pierwszym z tych opracowań przedstawiono także zasady, które należy uwzględnić przygotowując uchwałę w sprawie stawek w podatku od środków transportowych na 2006 r. Problem, który był przedmiotem szczególnej analizy w tej pracy wiązał się z automatycznym obniżeniem stawek minimalnych na rok 2006 w związku z wadliwymi zasadami ich waloryzacji przyjętymi przez ustawodawcę. W artykule tym wskazano także na konieczność przyjęcia przez wszystkie rady gmin na 2006 r. nowych uchwał w analizowanej materii i podkreślono skutki braku tych działań.

W drugiej z ww. publikacji przedstawiono zasady, które obowiązywały na gruncie uchwał podejmowanych na 2010 r. Problem, który pojawiał się w tym okresie wiązał się z koniecznością takiego opracowania uchwał aby uwzględnić wzrost obciążenia w tym podatku w odniesieniu do co najmniej części pojazdów, w porównaniu do roku poprzedniego, o około 20%. Obowiązek podwyższenia stawek w podatku od środków transportowych, wynikał

bowiem z ocenionych negatywnie w ww. artykułach, przyjętych kilka lat wcześniej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych rozbieżnych zasad waloryzacji stawek minimalnych i maksymalnych.

Drugi rodzaj analizowanych uchwał dotyczył opłat uzdrowiskowej i miejscowej. Materia ta znajduje odzwierciedlenie w artykule **pt. Wybrane problemy dotyczące uchwał w sprawie stawek w podatku od środków transportowych oraz opłat uzdrowiskowej i miejscowej na 2006 rok, "Finanse Komunalne" 2006, Nr 1-2, s. 55-63.** Zagadnienia przedstawione w tym opracowaniu dotyczyły nowo wprowadzonych rozwiązań prawnych, które pojawiły się w połowie i pod koniec 2005 r. Z istotnych kwestii podniesionych w tym opracowaniu na uwagę zasługują dwa zagadnienia. Po pierwsze wskazano, że uchwały w sprawie, nowo wprowadzonej, opłaty uzdrowiskowej muszą podjąć gminy mające status uzdrowisk. Po drugie podkreślono, że od 2.10.2005 r. gminy mające status uzdrowiska nie powinny pobierać opłaty miejscowej.

Trzeci rodzaj uchwał będących przedmiotem badań dotyczył wprowadzonych preferencji i stawek mogących mieć charakter pomocy publicznej. W artykule opracowanym wspólnie przez **R. Dowgier, M. Popławski, Uchwała w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną, "Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2007, Nr 11, s. 8-12,** podjęto próbę wskazania elementów, które powinny być zawarte w uchwałach wprowadzających zwolnienia w podatku od nieruchomości i od środków transportowych w oparciu o rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 23 lipca 2007 r. w sprawie udzielania przez gminy zwolnień od podatku od nieruchomości, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną. W pierwszej kolejności zostały opisane elementy obligatoryjne uchwały, w drugiej zaś fakultatywne. Rozważania w tym artykule były oryginalne z uwagi na analizę nowo wprowadzonego aktu prawnego (ww. rozporządzenia).

Celem opracowania przygotowanego wspólnie przez **L. Etel, M. Popławski, pt. Uchwała w sprawie opłaty targowej a pomoc publiczna, "Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2009, Nr 2, s. 25-29,** było przedstawienie problemów, które mogą powstawać na gruncie podejmowania uchwał dotyczących opłaty targowej w kontekście pomocy publicznej. Można je zobrazować następującymi pytaniami: czy wprowadzanie zróżnicowanych stawek lub zwolnień podatkowych jest dopuszczalne w świetle przepisów o pomocy publicznej? Przy tej kwestii powstaje także wątpliwość co do prawnej dopuszczalności, wprowadzania w uchwale, bardzo wysokiego zróżnicowania wysokości stawek opłaty targowej w ramach tej samej gminy. We wnioskach tego

opracowania wskazano na trzy kwestie. Po pierwsze większość wprowadzanych w uchwałach dotyczących opłaty targowej zróżnicowanych stawek oraz zwolnień podatkowych są prawnie dopuszczalne i nie mają one charakteru pomocy publicznej o ile wprowadzane przepisy: nie ingerują w wolną konkurencję w wymiarze wspólnotowym, nie mają na celu preferowania konkretnych przedsiębiorców, czy wspierania konkretnych rodzajów działalności gospodarczej, nie wprowadzają preferencyjnego opodatkowania przedsiębiorców z danego regionu, kosztem przedsiębiorców z innych państw członkowskich, którzy ewentualnie podejmą tego rodzaju działalność na terenie gminy, w której wprowadzono analizowane rozwiązania prawne. Przepisy zawarte w uchwale dotyczące opłaty targowej powinny zostać skonstruowane w oparciu o kryteria przedmiotowe. Po drugie jako dopuszczalne uznano także wysokie zróżnicowanie w wysokości stawek, związane z miejscem, w którym dokonywana jest sprzedaż, o ile stawki te mieszczą się w granicach wyznaczonych stawką maksymalną dla opłaty targowej. Zróżnicowanie to powinno także być oparte o kryterium czysto przedmiotowe. Po trzecie uznano, że wprowadzane w opłacie targowej zwolnienia są dopuszczalne, jeśli są one adresowane do wszystkich sprzedających w określonych miejscach. Nie powinny one także preferować określonego rodzaju działalności, ani danej kategorii przedsiębiorców. Podobnej materii dotyczy artykuł **pt. Uprawnienia rad gmin do określania stawek podatkowych - wybrane kwestie**, w: **M. Popławski (red.), Podatki i opłaty lokalne w praktyce, Warszawa 2008, s. 161-171**, gdzie akcentowano szczególnie problemy związane z różnicowaniem stawek podatkowych mających charakter pomocy publicznej.

W tym miejscu należy też zwrócić uwagę na opracowanie **L. Etel, M. Popławski, Wzory uchwał dotyczących danin lokalnych**, w: **C. Kosikowski i J. M. Salachna (red.), Finanse samorządowe. 580 pytań i odpowiedzi. Wzory uchwał, deklaracji, decyzji, umów, Warszawa 2012, s. 899-922**, w którym zaprezentowano wzory najważniejszych uchwał podatkowych.

Istotnym wątkiem badawczym dotyczącym uchwał podatkowych była **ocena jakości uchwał podatkowych wynikających z nadzoru sprawowanego przez regionalne izby obrachunkowe a także kontroli sądów administracyjnych**. W opracowaniach **pt. Zgodność z prawem uchwał w sprawie podatków i opłat samorządowych, [Cz. 1 i 2], "Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2004, Nr 2, s. 3-10 a także Nr 3, s. 9-13** zostały przedstawione zastrzeżenia zgłaszane przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Białymstoku w roku 2002 i 2003, a także częściowo w 2004 r. Badaniami objęto blisko 600 uchwał podatkowych objętych działalnością nadzorczą sprawowaną przez

ww. jednostkę. W ramach tych opracowań dokonano analizy wskazywanych przez RIO mankamentów a także podjęto próbę wskazania przyczyn ich powstawania. W artykułach tych jako powody tego stanu rzeczy wskazano nieprecyzyjne przepisy tworzone na szczeblu centralnym, w których znajdują się upoważnienia do działalności prawotwórczej gmin a także brak odpowiedniego przygotowania osób, które w gminach zajmują się przygotowaniem podatkowych aktów prawa miejscowego. Przedmiotowy wątek badawczy był prezentowany w kolejnych opracowaniach przygotowanych wspólnie przez **M. Popławski, R. Dowgier, pt. Uchwały podatkowe - problemy interpretacyjne wynikające z rozstrzygnięć RIO [Cz. 1 i 2], "Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2004, Nr 10, s. 1, 3-17 a także Nr 11 s. 1, 6-18.** Zwiększono jednak liczbę uchwał podatkowych objętych badaniami. Analizie poddano 1052 uchwał objętych nadzorem ośmiu regionalnych izb obrachunkowych w latach 2002-2003. Wynikiem kontynuacji tych badań był artykuł **M. Popławski, K. Gawrońska, Uchwały podatkowe gmin - wybrane problemy, w: P. Pietrasz, K. Gawrońska, D. Kościuk (red.), Funkcjonowanie samorządu gminnego w Polsce, Białystok -Warszawa, 2012, s. 133-150.** W opracowaniu tym przedstawiono m.in. zbiorcze wyniki sprawowanego przez regionalne izby obrachunkowe w latach 2003-2010.

Podstawowym celem artykułu **M. Popławski, Sądowa kontrola działalności prawodawczej rad gmin w zakresie uchwał podatkowych, "Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2012, Nr 3, s. 16-18.** było ustalenie, czy sądy administracyjne w Polsce często dokonują oceny uchwał podatkowych a także zbadanie tego co jest kwestionowane w związku z sądową kontrolą przedmiotowych aktów prawa miejscowego. Z przeprowadzonych badań i zaprezentowanych w ww. artykule wynika, że uchwały podatkowe poddawane są bardzo rzadko sądowej kontroli sprawowanej przez sądy administracyjne. Niewiele jest także wnoszonych przez gminy skarg na rozstrzygnięcia nadzorcze RIO. Rzadko także z możliwości zaskarżenia do sądu uchwał podatkowych rad gmin korzystają inne podmioty np. podatnicy. Wnioski te wskazują na niewielką rolę sądów administracyjnych w kontroli uchwał podatkowych.

5.2.2. Drugim obszarem badawczym będącym przedmiotem moich zainteresowań naukowych są **problemy powstające na gruncie stosowania przepisów regulujących konstrukcję podatków i opłat lokalnych.** W ramach tej materii przedmiotem analizy jest przede wszystkim podatek od nieruchomości. Kilka opracowań poświęconych jest podatkowi rolnemu i opłacie targowej. Wskazać jednak należy, iż zostały też opracowane przeze mnie **artykuły o charakterze ogólnym** poświęcone przedstawieniu zasad opodatkowania

nieruchomości w Polsce (zob. M. Popławski, Taxation of real estates in Poland⁵, "Revista Română de Drept al Afacerilor" 2008, Nr 4, s. 47-52, która jest opracowaniem w języku angielskim) a także **pozycje przekrojowe dotyczące w zasadzie wszystkich elementów konstrukcyjnych podatku od nieruchomości oraz zagadnień dotyczących podatku rolnego i opłat lokalnych** (zob. M. Popławski, Analiza wyjaśnień Ministerstwa Finansów dotyczących podatków i opłat lokalnych - wybrane zagadnienia. [Cz. 1, 2 i 3], "Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2005, Nr 4, s. 6-12, Nr 5, s. 8-15 i Nr 6, s. 3-10).

Wśród opracowań dotyczących problemów powstających na gruncie przepisów regulujących konstrukcję podatku od nieruchomości wyodrębnić można następujące rodzaje przedstawianych zagadnień:

- **opodatkowanie gruntów** (zob. M. Popławski, R. Dowgier, Opodatkowanie gruntów zajętych na poligony, "Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2005, Nr 7-8, s. 16-25; M. Popławski, R. Dowgier, Opodatkowanie gruntów pod wodami - wybrane problemy, "Finanse Komunalne" 2006, Nr 9, s. 21-28; L. Etel, M. Popławski, R. Dowgier, Opodatkowanie gruntów pod morskimi wodami wewnętrznymi przed 2007 r., "Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2010, Nr 2, s. 1, 9-12),
- **opodatkowanie części wspólnych gruntów i budynków w przypadku wyodrębnienia nieruchomości lokalowych** (zob. M. Popławski, Odrębna własność lokali a opodatkowanie nieruchomości wspólnych, "Prawo i Podatki" 2008, Nr 11, s. 18-22)
- **opodatkowanie budowli** (M. Popławski, R. Dowgier, Podziemny parking - budynek czy budowla?, "Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2005, Nr 11, s. 6-11; M. Popławski, Glosa do wyroku NSA z dnia 27 stycznia 2006 r., sygn. akt FSK 2316/04, "Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2008, Nr 12, s.3-5, w której przedstawiono kwestię rozumienia definicji budowli na gruncie podatku od nieruchomości); L. Etel, M. Popławski, Opodatkowanie tablic reklamowych podatkiem od nieruchomości, "Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2008, Nr 9, s. 10-12; M. Popławski, R. Dowgier, Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości odwiertów geotermalnych, "Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2009, Nr 12, s. 15-18; L. Etel, M. Popławski, Czy elektrownie wiatrowe podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, "Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2009, Nr 6, s. 1, 14-17;

⁵ W tłumaczeniu tytuł tego artykułu to: "Opodatkowanie nieruchomości w Polsce"

- **opodatkowanie nieruchomości stanowiących własność gminy** (M. Popławski, Opodatkowanie nieruchomości stanowiących własność gminy - wybrane kwestie, "Finanse Komunalne" 2011, Nr 5, s. 39-44, M. Popławski, Wyłączenie z opodatkowania w podatku rolnym i od nieruchomości przysługujące gminie, "Finanse Komunalne" 2011, Nr 3, s. 32-35;
- **określenie podstawy opodatkowania** (zob. M. Popławski, Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 13 maja 2004 r. (I SA/Ol 12/04), "Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2005, Nr 3, s. 214-219, której podjęto polemikę z sądem w kwestii możliwości ustalenia wartości części budowli na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości),
- **powstanie obowiązku podatkowego** (M. Popławski, R. Dowgier, Podatek od nieruchomości - nowe części budynków, "Nieruchomości" 2006, Nr 9, s. 23-27),
- **stawki podatkowe** (M. Popławski, Przedsiębiorstwo w stanie upadłości prowadzące działalność gospodarczą, "Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2005, nr 11, s. 1, 3-4

Na gruncie **podatku rolnego** powstały opracowanie dotyczące zasad opodatkowania użytków rolnych nabytych przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą (zob. M. Popławski, Opodatkowanie użytków rolnych będących w posiadaniu przedsiębiorcy, "Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2006, Nr 12, s. 5-12) a także wyłączenia z opodatkowania w podatku rolnym przysługujące gminie (zob. M. Popławski, Wyłączenie z opodatkowania w podatku rolnym i od nieruchomości przysługujące gminie, "Finanse Komunalne" 2011, Nr 3, s. 32-35)

Oplata targowa była przedmiotem mojej analizy w artykułach pt. Sprzedaż w budynkach i tymczasowych obiektach budowlanych a oplata targowa, "Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2009, Nr 9, s. 21-29, a także pt. Rozważania wokół zakresu przedmiotowego opłaty targowej, w: G. Liszewski (red.), Opłaty samorządowe w Polsce. Problemy praktyczne, Białystok 2010, s. 217-234

5.2.3. Trzecim obszarem badawczym będącym przedmiotem moich zainteresowań naukowych są **problemy powstające na gruncie stosowania przepisów Ordynacji podatkowej**. Wskazać można jednak **publikacje o charakterze ogólnym**, które mają na celu przedstawienie funkcjonowanie przepisów tej ustawy w szerszym ujęciu (R. Dowgier, M. Popławski, Podstawowe zagadnienia materialnego prawa podatkowego zawarte w Ordynacji podatkowej, stosowane przez gminne organy podatkowe, w: M. Popławski (red.), Wymiar i

pobór podatków i opłat lokalnych, Białystok, 2009, s. 112-162); B. Pahl, M. Popławski, Zmiany w ustawie Ordynacja podatkowa w 2009 r.. [cz. I], "Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2009, Nr 1, s. 18-29)

W ramach tego obszaru badawczego można wyodrębnić następujące zagadnienia będące przedmiotem analizy:

- **interpretacje prawa podatkowego** (L. Etel, M. Popławski, Interpretacja przepisów prawa daninowego w świetle ustawy o swobodzie działalności gospodarczej i ustawy - Ordynacja podatkowa, "Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego" 2009, Nr 11, s. 21-25; M. Popławski, Indywidualne interpretacje prawa podatkowego, "Finanse Publiczne" 2007, Nr 5, s. 45-50),

- **wygasanie zobowiązań podatkowych** (L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, Wygasanie zobowiązań podatkowych a przedawnienie, "Jurysdykcja Podatkowa" 2007, Nr 3, s. 81-86; M. Popławski, Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego przez zaokrąglenie, czyli nowe zasady zaokrąglania podatków płatnych w ratach, "Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2006, Nr 3, s. 1, 26-28),

- **nadpłata** (M. Popławski, Podmioty uprawnione do uzyskania nadpłaty - wybrane kwestie, w: M. Popławski, (red.), Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne, Białystok 2011, s. 280-287; M. Popławski, Forma stwierdzenia nadpłaty przez organ podatkowy, "Przegląd Podatkowy" 2003, Nr 12, s. 50-53),

- **korekta deklaracji podatkowych** (M. Popławski, Korekta deklaracji - problemy praktyczne, w: Ordynacja podatkowa w praktyce. Materiały konferencyjne, Białystok 2007, s. 47-57; M. Popławski, Korekta deklaracji i informacji w podatkach lokalnych w: W. Miemiec (red.), Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego 2006, Wrocław 2006, s. 381-396),

- **doręczanie pism podatkowych** (M. Popławski, Doręczanie decyzji podatkowych - wybrane problemy, "Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2006, Nr 7/8, s. 27-29; Glosa do wyroku WSA z 11 maja 2005 r., I SA/Bd 130/05, "Prawo i Podatki" 2006, Nr 12, s. 32-35, w której aprobuje wyrażoną przez Sąd tezę o skuteczności doręczenia decyzji z pominięciem pełnomocnika),

- **odpowiedzialność osób trzecich** (M. Popławski, R. Dowgier Odpowiedzialność podatkowa nabywców nieruchomości nabytych w ramach postępowania upadłościowego, "Przegląd Podatkowy" 2006, Nr 10, s. 49-54)

- **przywrócenie terminu do dokonania określonej czynności**, (M. Popławski Glosa do uchwały NSA w Warszawie z dnia 21 kwietnia 2009 r., II FPS 9/08, "Gdańskie Studia Prawnicze. Przegląd Orzecznictwa" 2010, Nr 2, s. 131-138, w której podjęto polemikę

z Sądem w kwestii konsekwencji niezłożenia odwołania jednocześnie z wnioskiem o przywrócenie terminu),

- **kontrola podatkowa** (M. Popławski, Komentarz do przepisów 281-292 Ordynacji podatkowej w: C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2011, s. 1205-1297; M. Popławski, Uprawnienia kontrolującego w trakcie kontroli podatkowej, w: R. Dowgier (red.), Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji, Białystok 2009, s. 334-349; M. Popławski, Wszczęcie kontroli podatkowej po wyznaczeniu reprezentanta na podstawie art. 281a Ordynacji podatkowej, w: R. Dowgier (red.), Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych, Białystok 2012, s. 211-226).

5.2.4. Czwartym obszarem badawczym będącym przedmiotem moich zainteresowań naukowych są **wybrane zagadnienia podatkowe** inne niż wskazane w pkt 5.2.1.- 5.2.3. W ramach tej materii można wyodrębnić następujące zagadnienia będące przedmiotem analizy:

- **zagadnienia podatkowe dotyczące partnerstwa publiczno-prywatnego** (M. Popławski, Partnerstwo publiczno-prywatne na gruncie podatków dochodowych, w: M. Perkowski (red.), Partnerstwo międzysektorowe. Możliwości, zasady, realizacja, Białystok 2009, s. 120-129; M. Popławski, Zmiany w prawie podatkowym wprowadzone ustawą o partnerstwie publiczno-prywatnym, w: M. Perkowski (red.), Partnerstwo publiczno-prywatne. Zagadnienia teorii i praktyki, Białystok 2007, s. 102-113),

- **sankcje podatkowe** (M. Popławski, Legal Sanctions in Tax Law, w: M. Popławski i D. Šramková (red.), Legal Sanctions. Theoretical and Practical Aspects in Poland and the Czech Republic, Brno - Białystok 2008, s. 379-388),

- **ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych** (M. Popławski, Glosa do wyroku WSA w Gdańsku z dnia 21 lipca 2004 r., I SA/Gd 457/01, "Gdańskie Studia Prawnicze. Przegląd Orzecznictwa" 2006, Nr 2, s. 109-115, w opracowaniu tym polemizuję ze stanowiskiem Sądu w zakresie możliwości skorzystania przez podatnika z tzw. ulgi rehabilitacyjnej),

- **charakter ulg i zwolnień będących pomocą publiczną** (M. Popławski, Charakter ulg i zwolnień podatkowych będących pomocą publiczną, "Monitor Podatkowy" 2005, Nr 7, s. 31-38).

5.2.5. W ramach moich zainteresowań naukowych powstały też **podręczniki z zakresu prawa podatkowego**, których jestem autorem lub współautorem. Cześć z nich powstała w **języku angielskim**. Do nich należy zaliczyć:

M. Popławski, Introduction to Polish Tax Law, Seria: Białystok Law Books, Białystok 2011, ss. 203

M. Popławski, Polish Tax Law, Białystok 2008, ss. 91 (skrypt),

Pozostały mój dorobek w tej materii napisany w języku polskim jest następujący:

M. Popławski, Międzynarodowe prawo podatkowe, w: L. Etel (red.), Prawo podatkowe, Wydanie II, Warszawa 2008, s. 78-109,

M. Popławski, Doradztwo podatkowe, w: L. Etel (red.), Prawo podatkowe, Wydanie II, Warszawa 2008, s. 300-304,

M. Popławski, Odpowiedzialność podatkowa, w: C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), Finanse publiczne i prawo finansowe, Wydanie III, Warszawa 2008, s. 517-525,

M. Popławski, Wygasanie zobowiązań podatkowych, w: L. Etel (red.), Prawo podatkowe. Podręcznik w pytaniach i odpowiedziach, Warszawa 2006, s. 272-287,

M. Popławski, Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, w: L. Etel (red.), Prawo podatkowe. Podręcznik w pytaniach i odpowiedziach, Warszawa 2006, s. 288-297,

M. Popławski, Nadpłata, w: L. Etel (red.), Prawo podatkowe. Podręcznik w pytaniach i odpowiedziach, Warszawa 2006, s. 298-305,

M. Popławski, Korekta deklaracji, informacje podatkowe, rachunki, w: L. Etel (red.), Prawo podatkowe. Podręcznik w pytaniach i odpowiedziach, Warszawa 2006, s. 306 -310.

M. Popławski, Kazusy, w: L. Etel (red.), Prawo podatkowe. Podręcznik w pytaniach i odpowiedziach, Warszawa 2006, s. 358 -366.

M. Popławski, Doradztwo podatkowe, w: L. Etel (red.), Prawo podatkowe. Podręcznik w pytaniach i odpowiedziach, Warszawa 2006, s. 387-398,

M. Popławski, Harmonizacja prawa podatkowego w Unii Europejskiej, w: L. Etel (red.), Prawo podatkowe. Podręcznik w pytaniach i odpowiedziach, Warszawa 2006, s. 399-411.

5.3. Autorstwo lub współautorstwo odpowiednio dla danego obszaru: opracowań zbiorowych, katalogów zbiorów, dokumentacja prac badawczych, ekspertyz,

R. Dowgier, M. Popławski, Podatki i opłaty w gminie 2010. Wybór aktów prawnych, Warszawa, 2010, ss. 248

R. Dowgier, M. Popławski, Podatki i opłaty w gminie 2012. Wybór aktów prawnych, Warszawa, 2012, ss. 294

Dokonany w tych opracowaniach wybór aktów prawnych opierał się przede wszystkim na kryterium przedmiotu (podatki i opłaty) oraz podmiotu (realizowane przez gminne organy

podatkowe). Obok przepisów podatkowych znalazły się też inne akty, które mogą być pomocne przy stosowaniu przepisów prawa materialnego. Istotnym elementem tych zbiorów jest to, że powiązano w nim poprzez odesłania znajdujące się w przy poszczególnych przepisach, przepisy ustaw podatkowych z aktami innych gałęzi prawa (np. budowlanego). Tym sposobem powstał swoisty komentarz do przepisów podatkowych, które w drodze wykładni systemowej często należy interpretować przy wykorzystaniu pojęć z innych aktów prawnych. Mój wkład w powstanie tej pracy polegał na opracowaniu wyciągu z 49 aktów prawnych związanych z ustawą z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, wyciągu z 9 aktów prawnych dotyczących ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, a także wyciągu z 3 aktów związanych z ustawą z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym. Mój udział procentowy szacuję na 50 %.

5.4. Sumaryczny *impact factor* według listy Journal Citation Reports (JCR), zgodnie z rokiem opublikowania: brak

5.5. Liczba cytowań publikacji według bazy Web of Science (WoS): brak

5.6. Indeks Hirscha według bazy Web of Science (WoS): brak

5.7. Kierowanie międzynarodowymi i krajowymi projektami badawczymi oraz udział w takich projektach

- 1) kierownik grantu Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego nr N N110 183437 pt. Uprawnienia podatnika stanowiące podstawę dochodzenia należności wobec Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, lata 2009-2012
- 2) kierownik grantu Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego nr N N110 130333 „Zwrot podatku – założenia a praktyka”, lata 2007-2009
- 3) wykonawca grantu Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego nr N N 110 183 637 "Reforma lokalnego prawa podatkowego w Polsce", lata 2009-2011
- 4) wykonawca grantu KBN nr H02A 008 27 „Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP”, lata 2004-2006
- 5) wykonawca grantu KBN, Nr H02A 014 25 „Założenia reformy podatków majątkowych w Polsce, lata 2003-2004

5.8. Międzynarodowe i krajowe nagrody za działalność naukową albo artystyczną

- 1) Nagroda Rektora UwB za pracę naukową z dnia 10 października 2003 r.
- 2) Nagroda Rektora UwB za pracę naukową i działalność organizacyjną z dnia 10 października 2006 r.

5.9. Wygłoszenie referatów na międzynarodowych i krajowych konferencjach tematycznych

5.9.1. Wygłoszenie referatów na konferencjach międzynarodowych

- 1) **Warszawa 25.11.2009 r.**, “Effect of accession. Insights into possible common future for New EU member state domestic tax systems”, workshop “Property taxation within CEE” (wygłoszony w języku angielskim referat pt. Real estate taxation in Central and East European Countries – introduction),
- 2) **Gdańsk-Nynashamn-Sztokholm, 8-11.11.2010**, Międzynarodowa Bałtycka Konferencja Prawa Finansowego, (wygłoszony w języku polskim referat pt. Nadpłata, zwrot podatku i odszkodowanie jako uprawnienie podatkowe w polskim prawie’ opublikowanym w: A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), Daniny publiczne. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku, Warszawa 2010, s. 69-76),
- 3) **Woronż, Rosja 29- 31.03.2012 r.** – International Theoretical and Practical Conference Tax and Budget Law: Modern Problems of Property Relations, (wygłoszony w języku angielskim referat pt. The essence and purposes of tax refunds, opublikowany w: M. V. Karasevoj (Sencovoj) (red.), Tax and Budget Law. Modern Problems of Property Relations. Materials of International theoretical and practical conference, Voronezh 2012, s. 164-170).

5.9.2. Wygłoszenie referatów na konferencjach krajowych

- 1) **Białystok 13-14.12.2004 r.** – Reforma podatków majątkowych (wygłoszony referat pt. Podatki majątkowe w uchwałach rad gmin)
- 2) **Augustów 2-4.02.2005 r.** – Podatki i opłaty samorządowe a odpowiedzialność organów za niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie przy wykonywaniu władzy publicznej (wygłoszony referat pt: „Wady w uchwałach podatkowych stwierdzonych przez regionalne izby obrachunkowe”);
- 3) **Międzyzdroje 27-28.05.2005 r.** – Sanacja finansów publicznych w Polsce – aspekty prawne i ekonomiczne”;; (wygłoszony referat pt: Problemy związane ze stosowaniem wybranych przepisów regulujących podatki lokalne wynikające z rozstrzygnięć sądowych

oraz regionalnych izb obrachunkowych, opublikowany w: K. Święch, A. Zalcewicz (red.), Szczecin Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne. Ogólnopolska Konferencja Naukowa, Szczecin 2005, s. 161-170

4) **Białystok 09.03.2007 r.** – Ordynacja podatkowa w praktyce (wygłoszony referat pt. "Korekta deklaracji podatkowych-wybrane problemy praktyczne, opublikowany w: Ordynacja podatkowa w praktyce. Materiały konferencyjne, Białystok 2007, s. 47-57,

5) **Łódź 10.03.2008 r.** – **Podatki i opłaty samorządowe. Problemy praktyczne** (wygłoszony referat pt. Opodatkowanie gruntów – wybrane problemy);

6) **Białystok 23-24.04.2008 r.** – Podatki lokalne w praktyce (wygłoszony referat pt. Uprawnienia rady gminy do określania stawek podatkowych oraz wprowadzania zwolnień i ulg podatkowych);

7) **Mikołajki 3-5.06.2009 r.** – Opłaty lokalne (wygłoszony referat pt. "Opłata targowa – wybrane problemy),

8) **Włocławek 23.02.2010 r.** - Ogólnopolska Konferencja Naukowa "Podatek od nieruchomości – aktualne problem teorii I praktyki", (wygłoszony referat „Kształtowanie preferencji podatkowych przez gminy”),

9) **Augustów 6-7.06.2011 r.** Ordynacja podatkowa w praktyce. Procedury kontrolne, (wygłoszony referat pt. Wszczęcie kontroli podatkowej),

10) **Zakopane 13-15.10.2011 r.**, Pierwsze Krakowskie Sympozjum Prawa Podatkowego. „Prawo Podatkowe -Nauka, Edukacja, Praktyka”, (wygłoszony referat dotyczący przedstawienia opracowania pt. Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych),

11) **Mońki 28.10.2011 r.**, I konferencja Naukowa. „Praktyczne aspekty poboru podatków i opłat lokalnych”, (wygłoszony referat: Uchwały podatkowe w praktyce orzeczniczej RIO - kwestionowane zapisy),

12) **Augustów 1-2.12.2011 r.**, Reforma podatków i opłat lokalnych w Polsce, (wygłoszony referat pt. "Mankamenty uchwał podatkowych),

13) **Toruń 14.05.2012 r.** - 94. Konferencja podatkowa "Podatek od nieruchomości przedsiębiorców", (wygłoszony referat pt. Opodatkowanie nieruchomości w posiadaniu, innych niż przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, podmiotów prowadzących działalność gospodarczą),

14) **Krasnystaw 15.06.2012 r.** – Obowiązki daninowe przedsiębiorców (wygłoszony referat pt. Opodatkowanie nieruchomości w posiadaniu przedsiębiorców – wybrane problemy).

Mariusz Rogowski